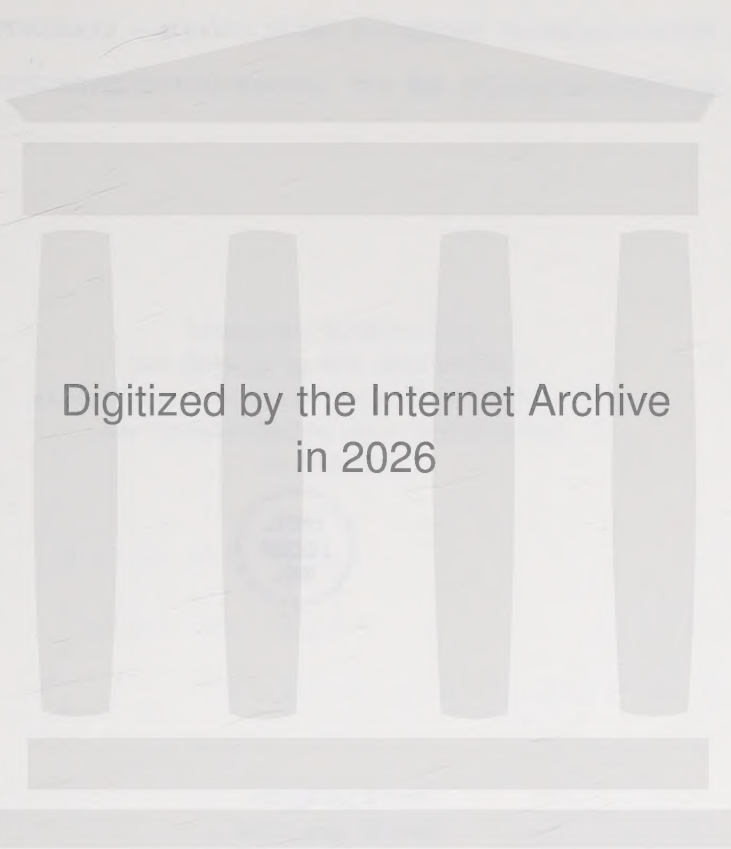


**DER EINFLUSS DES STEUERRECHTS
AUF DIE STANDORTENTSCHEIDUNG
DEUTSCHLAND – SCHWEIZ
UNTER BESONDERER BERÜCKSICHTIGUNG DES
DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMENS UND DES
AUSSENSTEUERGESETZES**

Wolfgang Thieme

1975



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41546706_0004



DER EINFLUSS DES STEUERRECHTS AUF DIE STANDORTENTSCHEIDUNG
DEUTSCHLAND - SCHWEIZ UNTER BESONDERER BERÜCKSICHTIGUNG DES
DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMENS UND DES AUSSENSTEUERGESETZES

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München

vorgelegt von
Wolfgang Thieme

1975

Referent: Prof. Dr. Enno BIERGANS

Korreferent: Prof. Dr. Karl OETTL

Tag der mündlichen Prüfung: 21. Juli 1975

MEINEN ELTERN

1. 1. 1.

2. 2. 2.

3. 3. 3.

4. 4. 4.

5. 5. 5.

6. 6. 6.

7. 7. 7.

8. 8. 8.

9. 9. 9.

10. 10. 10.

11. 11. 11.

12. 12. 12.

13. 13. 13.

14. 14. 14.

15. 15. 15.

16. 16. 16.

17. 17. 17.

18. 18. 18.

INHALTSVERZEICHNIS

	Seite
Teil A	1
<u>Grundlagen der Standortentscheidung</u>	1
1 Die Standortentscheidung im System der allgemeinen Unternehmerentscheidungen	1
2 Die Steuerbelastung der Unternehmen und Unternehmenseigner in der heutigen Wirtschaft	3
3 Die Berücksichtigung der Steuern im Zielsystem der Unternehmung	4
31 Personenbezogene Ziele	4
32 Firmenbezogene Ziele	5
33 Der Zielinhalt	7
34 Das Gewinnstreben	8
35 Die Steuern als negative Erfolgskomponente	10
4 Die Einbeziehung der Steuern in die Standortentscheidung	12
41 Der relevante Unternehmenskreis	12
42 Nationale Steuerbelastungsunterschiede	15
43 Internationale Steuerbelastungsunterschiede	16
44 Das relative Gewicht der Steuern in der Standortentscheidung	20
5 Die Motive für Auslandsinvestitionen	21
51 Beschaffungs- und produktionspolitische Ziele ...	21
52 Absatzpolitische Ziele	22
53 Sicherheitsziele	24
54 Finanzziele	25

	Seite
6 Die Schweiz als Investitionsland deutscher Unternehmen	26
61 Die politischen Verhältnisse	26
62 Die rechtlichen Bedingungen	26
63 Die Währungssituation	26
64 Die Steuerbelastung	27
65 Die Schweiz als Brücke zur EFTA	27
66 Die geographische Lage	27
7 Der Begriff der "Standortentscheidung" für die vorliegende Arbeit	28
Teil B	30
<u>Grundlagen des relevanten Steuerrechts</u>	30
1 Das nationale Steuerrecht der BRD und der Schweiz ...	30
11 Das deutsche Steuersystem	30
111 Dividendenzahlungen an ausländische Gesellschaften	30
112 Steuerreformpläne	31
12 Das schweizerische Steuersystem	34
121 Die Träger der Steuerhoheit	34
122 Die wichtigsten Bundessteuern	38
1221 Erfolgsteuern	38
1222 Substanzsteuern	44
123 Kantonale Steuern und Gemeindesteuern	44
1231 Allgemeine Problematik der unterschiedlichen Gesetzgebung	45
1232 Die Ausgestaltung der Steuern	47
12321 Erfolgsteuern	47
12322 Substanzsteuern	53

	Seite
124 Pauschalbesteuerung	55
1241 Bundesgesetzliche Normen	55
1242 Kantonale Bestimmungen	57
125 Die Besteuerung der Beteiligungs-, Holding-, Domizil- und Hilfgesellschaften	58
1251 Abgrenzung der Gesellschaften	58
1252 Die Besteuerung der Beteiligungsge- sellschaften	60
12521 Die Wehrsteuer	60
12522 Kantonale Steuern	63
1253 Die Besteuerung der Holdinggesell- schaften	63
12531 Die Wehrsteuer	63
12532 Kantonale Steuern	65
1254 Die Besteuerung der Domizilgesell- schaften	65
12541 Die Wehrsteuer	65
12542 Kantonale Steuern	65
1255 Die Besteuerung der Hilfgesell- schaften	65
12551 Die Wehrsteuer	65
12552 Kantonale Steuern	68
1265 Kommunale Steuern	68
126 Steuerreformpläne	68
13 Die für die Untersuchung relevanten Steuern	72
2 Grundzüge des internationalen Steuerrechts und der Doppelbesteuerung	74
21 Die Doppelbesteuerung der internationalen Unternehmung	74
22 Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	77

	Seite
221 Die Steuerfreistellungsmethode	77
222 Die Steueranrechnungsmethode	78
223 Die Pauschalierung	80
224 Die Steuerabzugsmethode	81
23 Bilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	81
231 Grundsätze der Doppelbesteuerungsabkommen ..	82
232 Methoden zur Vermeidung der Doppelbe- steuerung	84
24 Allgemeine Charakteristik eines Steuerflucht- landes	85
25 Allgemeine Charakteristik einer Steueroase	85
3 Die Entwicklung des deutschen IStR insbesondere im Verhältnis zur Schweiz	86
31 Die Steuer- und Kapitalfluchtgesetzgebung zwischen den Weltkriegen	86
32 Das Doppelbesteuerungsabkommen 1931/59	88
33 Unilaterale Maßnahmen der BRD	89
34 Das Doppelbesteuerungsabkommen 1971	90
35 Das "Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleich- mäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Ver- besserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen"	90
Teil C	92
Die Besteuerung deutscher Unternehmen in der Schweiz	92
1 Die statutarische Struktur ausländischer Stützpunkte	92
11 Begriff der statutarischen Struktur	92
12 Unternehmensformen nach schweizerischem Recht ...	92
13 Die Wahl einer bestimmten Rechtsform	95

	Seite
2 Geltungsbereich und Abkommensberechtigung des DBAS ..	97
21 Der Geltungsbereich	97
22 Abkommensberechtigung	97
3 Die Zuteilungsvorschrift im DBAS	98
4 Die Besteuerung der Betriebstätte	99
41 Der Betriebstättenbegriff	99
42 Die Besteuerung der Errichtung	101
43 Die laufende Besteuerung der Betriebstätte	106
431 Die Gewinnabgrenzung	106
432 Steuern nach autonomen Recht	112
4321 Die schweizerischen Steuern	112
4322 Die deutschen Steuern	114
433 Steuerbelastungsvergleiche	118
4331 Betriebstättingewinne	118
Exkurs: Steuerfreistellung - Steueranrechnung	121
4332 Betriebstättenverluste	131
434 Wertung der Betriebstättenbesteuerung	135
5 Die Besteuerung der Tochtergesellschaft	144
51 Die Rechtsform der Tochtergesellschaft	144
52 Die Besteuerung der Errichtung	144
53 Konzernleitende Entscheidungen	146
54 Die laufende Besteuerung der Tochtergesellschaft.	148
541 Die Besteuerung der Dividenden	151
5411 Der Dividendenbegriff des DBAS	151
5412 Die Besteuerung der Dividenden im engeren Sinn	151
5413 Die Besteuerung der Dividenden im weiteren Sinn	159

	Seite
542 Die Besteuerung von Zinsen und Lizenz- gebühren	161
543 Doppelter Wohnsitz	163
544 Der Progressionsvorbehalt bei der Körperschaftsteuer	167
545 Verluste der Tochtergesellschaft	170
55 Die Gewinnabgrenzung zwischen Muttergesell- schaft und Tochtergesellschaft	172
551 Grundsätzliches	172
552 Zur Gesetzeskongruenz des § 1 AStG zu an- deren Rechtsnormen	177
5521 Gewinnberichtigung nach Art. 9 DBAS ..	177
5522 Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen	180
553 Der Vorteilsausgleich	185
554 Das Ausmaß der Gewinnberichtigungen nach § 1 AStG	192
555 Die Gewinnschätzung	195
556 Die Besteuerung der verdeckten Gewinn- ausschüttung und verdeckten Einlage	198
6 Die Wahl zwischen Tochtergesellschaft und Be- triebstätte	201
Teil D	211
<u>Die Besteuerung der Basisgesellschaft</u>	211
1 Allgemeines	211
11 Begriff der Basisgesellschaft	211
12 Entwicklung der Basisgesellschaften	215
13 Die Einsatzweise der Basisgesellschaften	218
131 Beschaffungstätigkeit	221

	Seite
132 Produktionstätigkeit	221
133 Absatztätigkeit	223
134 Erwerb und Verwaltung von Beteiligungen und Betriebstätten	224
135 Kapitalversorgung der Konzerngesellschaften	226
136 Abwicklung des Zahlungs- und Kreditverkehrs	227
137 Finanzierung und Vermietung beweglicher Anlagen	227
138 Schaffung, Erwerb und Verwertung imma- terieller Güter	228
139 Dienstleistungen	230
1310 Das Erscheinungsbild der Basisgesellschaften	230
2 Die Basisgesellschaft im bisherigen Außensteuer- recht der Bundesrepublik Deutschland	235
21 Die steuerrechtlichen Vorteile	235
211 Einkommens- und Vermögensverlagerungen	235
212 Ausnutzung der DBA	239
213 Ausnützung des nationalen Außensteuerrechts des Basislandes	240
22 Die steuerrechtlichen Nachteile	241
221 Nichtanerkennung der Basisgesellschaft	241
2211 Scheingründung	241
2212 Rechtsmißbrauch	242
222 Nichtanerkennung einzelner Geschäftsvorfälle	243
2221 Scheingeschäfte	244
2222 Mißbrauchsfälle	244
223 Die steuerlichen Folgen der Nichtaner- kennung ausländischer Basisgesellschaften ..	246

	Seite
3 Die Basisgesellschaft nach dem AStG	248
31 Grundsätzliches	248
32 Die wirtschaftliche Betätigung	252
321 Der Kreis der aktiven Einkünfte	252
322 Einkünfte aus gemischter Tätigkeit	262
323 Beteiligungseinkünfte	263
3231 Die Landesholding	263
3232 Die Funktionsholding	266
33 Niedrige Besteuerung	268
34 Freigrenzen bei gemischten Einkünften	277
35 Basisgesellschaft - Zwischengesellschaft	278
36 Inländerbeherrschung	280
37 Umfang der Zugriffsbesteuerung	290
371 Ermittlung der hinzuzurechnenden Einkünfte .	290
372 Ermittlung und Besteuerung des Hinzurech- nungsbetrages	303
373 Besteuerung von Schachteldividenden	313
3731 Internationales Schachtelprivileg	313
3732 Indirekte Steueranrechnung	316
3733 Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften	319
374 Ausschüttungen	321
3741 Sofortausschüttung	321
3742 Verzögerte Ausschüttung	323
3743 Ausschüttungspolitik	325
3744 Ausschüttungen nachgeschalteter Ge- sellschaften	329
3745 Ausschüttungen von Schachtelgesell- schaften	331

	Seite
38 Die Verankerung der Zugriffsbesteuerung im DBAS .	334
4 Die indirekte Steueranrechnung	337
41 Die indirekte Steueranrechnung bei Tochterge- sellschaften	337
42 Die indirekte Steueranrechnung bei Enkelge- sellschaften	341
43 Die Ausschüttungspolitik	345
44 Das Schachtelprivileg bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens	348
45 Das Schachtelprivileg bei der Gewerkekapi- talsteuer	348
46 Das Schachtelprivileg bei der Gewerbeertragsteuer	349
5 Maßnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme des DBAS durch Basisgesellschaften	350
51 Die schweizerischen Maßnahmen	350
52 Die Bestimmungen des DBAS	351
6 Die Besteuerung des vierstufigen Konzerns	359
61 Gewinnausschüttungen bis zur Muttergesellschaft .	360
62 Gewinnthesaurierung bei zwischengeschalteten Gesellschaften	363
63 Die Ausschüttungspolitik	367
7 Die Steuerbelastung der deutschen Anteilseigner der Zwischengesellschaft	371
71 Deutscher Eigentümer ist eine Kapitalgesellschaft	371
711 Gewinnthesaurierung	372
712 Gewinnausschüttung	378
72 Deutscher Eigentümer ist eine natürliche Person .	384
8 Kritische Wertung der Steuervorteile durch Basisge- sellschaften	387

	Seite
9 Umgehungsmöglichkeiten	395
91 Errichtung eines schweizerischen Kreditinstitutes	395
92 Zuordnung schädlicher zu unschädlichen Tätigkeiten	397
93 Geschäftsleitende Holdinggesellschaften	399
94 Freigrenzen	401
95 Vermeidung einer niedrigen Besteuerung	404
96 Ausnützung der Doppelbesteuerungsabkommen	409
961 Die Sperrwirkung des DBAS	409
962 Die Sperrwirkung der DBA ohne Produktivitätsklausel	410
963 Verlegung der Geschäftsleitung	411
10 Steuerflucht und Kapitalflucht	414
101 Steuerflucht	414
102 Kapitalflucht	419
Teil E	423
<u>Wohnsitzwechsel der Unternehmenseigner in die Schweiz</u>	423
1 Gründe für die Besteuerung der Auswanderer	423
11 Allgemeine Tendenzen der Steuerflucht natürlicher Personen	423
12 Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit	424
13 Der Fall "Horten" als Auslöser	425
2 Die Entstrickung wesentlicher Beteiligungen	426
21 Die Besteuerung stiller Reserven	426
22 Verhältnis zu den Doppelbesteuerungsabkommen	428

	Seite
3 Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht	432
31 Voraussetzungen	432
311 Persönliche Merkmale	432
312 Wirtschaftliche Inlandsbindung	433
313 Niedrige Besteuerung	435
32 Inhalt der erweiterten beschränkten Steuerpflicht	439
321 Die Einkommensteuer	439
322 Die Vermögensteuer	440
323 Die Erbschaftsteuer	441
33 Zwischengeschaltete Gesellschaften	442
331 Allgemeiner Inhalt	442
332 Die Verweisung auf §§ 7, 8 AStG	443
333 Die Umgehung der Zugriffsbesteuerung durch den § 2 AStG	445
34 Die Behandlung der Auswanderer im DBAS	447
341 Ausschluß von Abkommensvorteilen für Pauschalierte	447
342 Wartefristen bei Wohnsitzwechsel	450
343 Zwischengeschaltete Gesellschaften	454
35 Die Steuerbelastung der Unternehmenseigner bei Wohnsitzwechsel in die Schweiz	456
351 Einkünfte aus deutschen Betriebstätten	456
352 Einkünfte aus deutschen Tochtergesell- schaften	459
353 Einkünfte über Zwischengesellschaften	463
3531 Beteiligung der Zwischengesellschaft an aktiv tätigen deutschen Personen- gesellschaften	463
3532 Beteiligung der Zwischengesellschaft an aktiv tätigen Tochtergesellschaften	464

	Seite
36 Wertung des Wohnsitzwechsels	469
Teil F	472
<u>Wertung</u>	472
1 Die Schweiz als Steueroasenland deutscher Steuer- flüchtlinge	472
2 Die Beurteilung des AStG und DBAS	473

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

a.A.	anderer Ansicht
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AER	American Economic Review
AG	Aktiengesellschaft = Die Aktiengesellschaft
AHD	Außenhandelsdienst
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Reichsabgabenordnung
Archiv	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht
Art.	Artikel
AS	Ämtliche Sammlung Schweizerischer Gesetze
AStG	Außensteuergesetz
AStRG	Außensteuerreformgesetz = Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen
Aufl.	Auflage
ausl.	ausländisch(e)
AuslinvG	Auslandsinvestitionsgesetz
AWD	Außenwirtschaftsdienst des Betriebsberaters
BB	Der Betriebsberater
BB1.	Bundesblatt (schweizerisches)
Bd.	Band
BdW	Blick durch die Wirtschaft
bes.	besonders, besondere
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BGE	Entscheidungen des schweizerischen Bundesgerichtes
BGH	Bundesgerichtshof
BRB	Beschluß des schweizerischen Bundesrates
BRD	Bundesrepublik Deutschland
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
Buchst.	Buchstabe
BV	Schweizerische Bundesverfassung
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
bzw.	beziehungsweise
CDFI	Cahiers de Droit Fiscal International
CH	Schweizerische Eidgenossenschaft
CJWB	Columbia Journal of World Business
c.p.	ceteris paribus
DB	Der Betrieb
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DBAS 31/59	Abkommen vom 15. Juli 1931 zwischen dem Deutschen Reiche und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der direkten Steuern und Erbschaftsteuern in der Fassung des Zusatzprotokolls vom 20. März 1959.

DBAS=(DBAS 71)	Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen
d.h.	das heißt
Diss.	Dissertation
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
DStZ/A	Deutsche Steuerzeitung - Ausgabe A -
DStZ/B	Deutsche Steuerzeitung - Ausgabe B -
ebd.	ebenda
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EFTA	Europäische Freihandelszone
EG	Einzelgesellschaft
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
ESt	Einkommensteuer
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EStV	Eidgenössische Steuerverwaltung
etc.	und so weiter
EuStZ	Europäische Steuer-Zeitung
evtl.	eventuell
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
f.	folgende
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FN	Fußnote
FR	Finanzrundschau
GewSt	Gewerbsteuer
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStR	Gewerbsteuer - Richtlinien
GG	Grundgesetz der Bundesrepublik Deutschland
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz
GmbH-Rdsch.	GmbH-Rundschau
Grp.	Gruppe
GWB	Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen
HBR	Harvard Business Review
HdB	Handwörterbuch der Betriebswirtschaft
HdF	Handbuch der Finanzwissenschaft
HdSW	Handwörterbuch der Sozialwissenschaften
HGB	Handelsgesetzbuch
h.L.	herrschende Lehre
h.M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
HV	Hauptversammlung
HwStR	Handwörterbuch des Steuerrechts
HZB	Hinzurechnungsbetrag

insbes.	insbesondere
i.S.	im Sinne
IStR	Internationales Steuerrecht
i.V.	in Verbindung
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe
JbFfSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
Jg.	Jahrgang
jur.	juristisch
KapESt	Kapitalertragsteuer
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KWG	Kreditwesengesetz
lt.	laut
Max.	Maximum
m.E.	meines Erachtens
Min.	Minimum
Mio.	Millionen
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
NB	Neue Betriebswirtschaft
N.F.	neue Folge
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NRW	Nordrhein-Westfalen
NSt	Neues Steuerrecht von A bis Z
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe
NZZ	Neue Züricher Zeitung
od.	oder
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
OR	Schweizerisches Obligationenrecht
o.V.	ohne Verfasser
Pkt.	Punkt
Rdnr.	Randnummer
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RGBl	Reichsgesetzblatt
RStBl	Reichssteuerblatt
RWP	Rechts- und Wirtschafts-Praxis
S.	Seite
SAG	Die Schweizerische Aktiengesellschaft
sog.	sogenannte(n)
Sp.	Spalte

StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung
StG	Steuergesetz
StEK	Steuererlasse in Karteiform
StKRep	Steuer-Kongreß-Report
Stpfl.	Steuerpflichtige(r)
StuR	Steuer und Recht
StuW	Steuer und Wirtschaft
Tab.	Tabelle
TG	Tochtergesellschaft
Tz.	Textziffer
u.a.	unter anderem
u.a.m.	und andere mehr
UrhG	Urheberrechtsgesetz
USt	Umsatzsteuer
usw.	und so weiter
u.U.	unter Umständen
v.	von, vom
Verf.	Verfasser
VerStG	Verrechnungssteuergesetz
vgl.	vergleiche
v.H.	vom Hundert
Vol.	Volume (Band)
Vorbem.	Vorbemerkung
VP	Verhandlungsprotokoll
VSt	Vermögensteuer
VStG	Vermögensteuergesetz
VStR	Vermögensteuer-Richtlinien
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
WStB	Wehrsteuerbeschuß
WuW	Wirtschaft und Wettbewerb
z.B.	zum Beispiel
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfhF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung
Ziff.	Ziffer
ZSHKDS	Zeitschrift der Handelskammer Deutschland - Schweiz
z.T.	zum Teil
z.Z.	zur Zeit

SONSTIGE HINWEISE

Gesetze

Die Arbeit berücksichtigt den Stand der schweizerischen Gesetzgebung zum 1.1.1973.

Die Arbeit berücksichtigt den Stand der deutschen Gesetzgebung zum 1.1.1973.

Durch das Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts vom 17. April 1974 wurde auch das Außensteuergesetz geändert. Diese Änderungen des AStG wurden in der vorliegenden Arbeit noch berücksichtigt.

Der Einföhrungserlaß zum Außensteuergesetz vom 26. Juli 1974 (BStBl 1974 I, S. 441) konnte nicht mehr berücksichtigt werden.

Zitierweise

Die Autoren werden im allgemeinen nur mit Kurztiteln und ohne weitere Quellenangaben zitiert. Ist hinter einem Zitat keine Seitenzahl angegeben, so verweist das Zitat auf das gesamte Werk.

Sofern ein Kurztitel verwendet wird, steht dieser in Klammern und wird im Literaturverzeichnis an erster Stelle aufgeföhrt, erst dann folgt der volle Titel und Angaben über Erscheinungsort, Erscheinungsjahr usw.

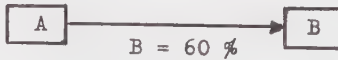
Gerichtsentscheidungen werden nur mit Datum und Fundstelle zitiert.

Tabellen

Sofern in einer Tabelle ein (-) aufgeföhrt ist, entfällt das betreffende Merkmal, ein (x) bedeutet, daß das betreffende Merkmal vorhanden ist.

Zeichnungen

Beteiligungsverhältnisse werden in den Zeichnungen durch einen Pfeil dargestellt. Der Pfeil zeigt auf die Wirtschaftseinheit, an der die Beteiligung besteht. Der Buchstabe "B" steht für "Beteiligung an" oder "beteiligt an". Im folgenden Beispiel ist die Person A an der Person B mit 60 % beteiligt.



Teil A

Grundlagen der Standortentscheidung

1 Die Standortentscheidung im System der allgemeinen Unternehmerentscheidungen

In der noch jungen Geschichte der Betriebswirtschaftslehre¹⁾ - von einer eigenständigen Wissenschaft kann man eigentlich erst seit den 20er Jahren sprechen - wurde die Standortentscheidung bereits relativ früh behandelt,²⁾ vielfach allerdings nur in rein deskriptiver Weise. Erst die stärkere Betonung des unternehmerischen Entscheidungsprozesses in der modernen Betriebswirtschaftslehre³⁾ läßt eine Antwort auf die Frage erwarten, welche Bedeutung der Standortentscheidung bei der Fülle sonstiger Entscheidungen in der Unternehmung zukommt. Das Problem der Standortwahl muß also im System der betrieblichen Entscheidungen verankert werden.⁴⁾

Es ist hier nicht der Ort, die Begriffe und Aussagen der Entscheidungstheorie in allen Einzelheiten zu erörtern,⁵⁾ vielmehr sollen nur zwei, für die Untersuchung bedeutsame Begriffspaare, behandelt werden. Das betrifft einmal den Unterschied zwischen Routineentscheidungen und echten Entscheidungen,⁶⁾ insbesondere echten Führungsentscheidungen. Als Routineentscheidungen sollen jene Entscheidungen bezeichnet werden, die zur Lösung von regelmäßig wiederkehrenden Problemen gleicher oder ähnlicher Art getroffen werden.

1) Vgl. SCHWANTAG, K., (Geschichte), S. 114 ff.; SEYFFERT, R., (Geschichte), Sp. 995 ff.

2) Vgl. BIRKENKAMP, F., (Industrie-Anlagen); DOWERG, H., Das industrielle Standortproblem; HACKENBERG, E., (Standort); RITSCHL, H., (Standort); WEBER, A., (Standort); alle mit weiteren Literaturhinweisen.

3) Vgl. CYERT, R.M./MARCH, J.G., (Theory); GORE, W.J./DYSON, J.W., The Making of Decisions; MARCH, J.G./SIMON, H.A., Organizations.

4) Vgl. BEHRENS, K.Ch., (Standort), S. 33.

5) Vgl. GÄFGEN, G., (Theorie); HEINEN, E., (Grundlagen).

6) In diesem Zusammenhang wird auch von situativen und konstitutiven Entscheidungen gesprochen. Vgl. KOSIOL, E., (Die Unternehmung), S. 196.

Routineentscheidungen sind auf der mittleren und unteren Führungsebene vorherrschend. Demgegenüber haftet den echten Führungsentscheidungen weit weniger das Odium der Routine und Wiederholung an, sie erfordern vielmehr " im Extremfall ein in alle Einzelheiten gehendes Durchdenken des Entscheidungsproblems."¹⁾ Bei den echten Entscheidungen handelt es sich in der Mehrzahl um einmalige Entscheidungen, die auf oberer Führungsebene getroffen werden. GUTENBERG²⁾ spricht von echten Führungsentscheidungen, wenn eines der folgenden Merkmale erfüllt ist:

1. Festlegung der Unternehmenspolitik auf weite Sicht,
2. Koordinierung der großen betrieblichen Teilbereiche,
3. Beseitigung von Störungen außergewöhnlicher Art im laufenden Betriebsprozeß,
4. Geschäftliche Maßnahmen von außergewöhnlicher betrieblicher Bedeutung,
5. Besetzung der Führungsstellen in Unternehmen.

Überprüft man die Standortentscheidung an den in diesem Katalog aufgestellten Kriterien, dann läßt sie sich sowohl unter 1. als auch unter 4. einordnen.

Die moderne Entscheidungstheorie versucht, die unvollkommenen Informationen des Entscheidungsobjektes, durch die Differenzierung in Entscheidungen unter Sicherheit und Entscheidungen unter Ungewißheit, in ihre Aussagen einzubeziehen.³⁾ Entscheidungen unter Ungewißheit können entweder Entscheidungen unter Risiko sein, dem Entscheidungsträger sind dann bestimmte Wahrscheinlichkeiten für den Eintritt künftiger Umweltsituationen bekannt, oder Entscheidungen unter Unsicherheit, bei denen solche Wahrscheinlichkeitsvorstellungen fehlen.

1) HEINEN, E., (Einführung), S. 21.

2) Vgl. GUTENBERG, E., (Die Produktion) , S. 139.

3) Vgl. BORCH, K.H., (Unsicherheit); GRIEM, H., (Entscheidung); KNIGHT, F.H., (Risk); KRELLE, W./COENEN, D., (Entscheidungstheorie); SCHNEEWEISS, H., Entscheidungskriterien bei Risiko; SCHROER, H.O., (Sicherheit); WITTMANN, W., (Information).

Standortentscheidungen weisen im allgemeinen keine Wahrscheinlichkeiten auf, die sich den einzelnen Handlungsalternativen bei unterschiedlichen Umweltsituationen zuordnen lassen, es handelt sich um Entscheidungen unter Unsicherheit.¹⁾ Wir können also die Standortentscheidung letztlich als eine "einmalige, echte Führungsentscheidung unter Unsicherheit" bezeichnen.²⁾

2 Die Steuerbelastung der Unternehmen und Unternehmenseigner in der heutigen Wirtschaft

Die Forderungen der Öffentlichkeit an den Staat sind, insbesondere nach dem 2. Weltkrieg, beträchtlich gestiegen. Für den Bereich der BRD läßt sich dies sicher nicht allein auf die Sozialstaatsklausel des Art. 20 GG zurückführen. Die Ursache ist vielmehr in den sich wandelnden wirtschaftlichen Gegebenheiten, den außenpolitischen Veränderungen, der immer komplizierter werdenden Umwelt sowie den gesellschaftlichen Entwicklungen zu suchen. Infrastrukturinvestitionen, mannigfaltige Subventionen, der Ausbau der sozialen Sicherheit sowie das verstärkte Vordringen des Staates in vielen Bereichen des öffentlichen Lebens und die dadurch bedingte Ausweitung der Personalkosten auf Bundes-, Landes- und Gemeindeebene sind nur einige Beispiele, die den ständig steigenden Finanzbedarf des Staates erklären.³⁾ Die Finanzierung der Staatsaufgaben kann auf die Dauer gesehen nur über die Steuern geschehen, der Verschuldung der Öffentlichen Hand am Kapitalmarkt sind Grenzen gesetzt (Art. 115 GG) und auch Tilgung und Zinszahlungen sind letzten Endes aus dem Steueraufkommen zu speisen.⁴⁾

Da die jetzige Bundesregierung - und nicht nur sie - die Steuerpolitik auch als Gesellschaftspolitik versteht⁵⁾ und auf lange Sicht wohl eine relative Verbesserung der unselbständigen Lohn-

1) Vgl. TÖPFER, K., (Standortentscheidung), S. 21.

2) Vgl. auch KORTÜM, B., (Auslandsinvestitionen), S. 12; RESCHKE, H., (Standortwahl), S. 11, 17.

3) Vgl. HEDTKAMP, G., Lehrbuch der Finanzwissenschaft, S. 352 ff; WITTMANN, W., (Die öffentlichen Ausgaben), S. 11 ff.

4) Vgl. WITTMANN, W., (Die öffentlichen Einnahmen), S. 15.

5) Vgl. auch WÖHE, G., Besteuerung und Gesellschaftspolitik, S. 3 ff.

empfänger anstrebt, ist eine stärkere Belastung der Unternehmen und Unternehmenseigner, jedenfalls was die direkten Steuern betrifft, wahrscheinlich,¹⁾ Es verwundert daher nicht, daß die Steuern im Planen und Handeln der Unternehmer einen immer breiteren Raum einnehmen,

3 Die Berücksichtigung der Steuern im Zielsystem der Unternehmung

Alle Jahre wieder, in der vorweihnachtlichen Zeit, werden dem interessierten Leser in Fachzeitschriften und großen Tageszeitungen eine Fülle verlockender Möglichkeiten zur Minderung seines Steuerpflichtigen Einkommens unter dem Motto: "160 % Verlustzuweisung noch in diesem Jahr", geboten. Das Bestreben, Steuern auf legalem Wege zu entgehen, findet hier in sog. Abschreibungsgesellschaften²⁾ eine extreme Ausprägung, so als sei Steuervermeidung um jeden Preis das Unternehmerziel schlechthin. Eine solche globale Betrachtung der Steuern als Deus ex machina wirtschaftlichen Verhaltens wird jedoch dem komplexen unternehmerischen Zielsystem³⁾ - Anzahl, Art und Umfang der zu verfolgenden Ziele sowie ihre Beziehung zueinander - nicht gerecht.⁴⁾

31 Personenbezogene Ziele⁵⁾

Die von dem Unternehmer bzw. der Unternehmung verfolgten Ziele können nicht unabhängig von der Rechtsform der Unternehmung und Stellung der Unternehmenseigner gesehen werden.⁶⁾ Beim einzel-

1) Die Sorge der Manager wird hier recht deutlich, wenn sie von irrationalen und utopischem Denken sprechen. Vgl. ZAHN, J., (Unternehmung), S. 24 und die allgemeine Untersuchung bei OETTL, K., (Lebensbedingungen), insbes. S. 27 ff.

2) Vgl. JAHRMARKT, M., (Verlustbeteiligungen), S. 325 ff.

3) Zum Begriff des Zielsystems bzw. Zielkombination vgl. HEINEN, E., (Grundlagen), S. 23 f.; SCHMIDT-SUDHOFF, U., (Unternehmerziele), S. 19 ff.; STRASSER, H., (Zielbildung), S. 12 ff.

4) Die Steuerminimierung muß vielmehr in Relation zu anderen Zielen gesehen werden. Vgl. WEHMEYER, J., (Planung), S. 17 ff.

5) Vgl. zu diesem und dem folgenden Gliederungspunkt SCHNEIDER, D., Investition und Finanzierung, S. 146 ff.

6) Vgl. BISANI, F., (Rechtsform), S. 737 ff.; CASSIER, S. C., (Geschäftspolitik), S. 49 ff.

kaufmann, der auch gleichzeitig der kaufmännische und technische Leiter seiner Unternehmung ist, besteht keine Diskrepanz zwischen Unternehmungs- und Unternehmerzielen. Alle Ziele sind, unabhängig vom materiellen Inhalt, auf eine Person ausgerichtet.¹⁾ Bei Personengesellschaften (OHG, KG) ist die Ausrichtung der Ziele auf die Unternehmer zwar auch noch vorherrschend, doch können bereits hier Ziele verfolgt werden, die nicht mehr als Ausdruck einer einheitlichen Willensbildung aufgefaßt, sondern als Kompromißlösung verstanden werden müssen. Die zentrale Stellung der kleinen Gruppe der Unternehmenseigner bleibt dennoch gewahrt. Das gilt auch für jene Gruppe von Unternehmen, die zwar rechtlich selbständig sind (GmbH, AG), faktisch aber nur einer oder wenigen Personen gehören. Bei einer Ein-Mann-AG, bei der der alleinige Aktionär zugleich Vorstandsvorsitzender ist, werden die Unternehmungsziele eindeutig an der Person des Hauptaktionärs ausgerichtet, sind also personenbezogen.²⁾ Indes bedarf es vielfach einer solch engen Verbindung zwischen unmittelbarer Geschäftsleitung und Kapitalbeherrschung nicht. Letztere allein genügt in der Regel, um die subjektiven Ziele nachdrücklich bei der Formulierung der Unternehmungsziele durchzusetzen. Das gilt in etwas abgeschwächter Form auch für die nicht vollständige aber doch qualifizierte Kapitalbeherrschung³⁾ sowie die Beherrschung durch mehrere große Anteilseigner, sofern diese sich untereinander über die zu verfolgenden Ziele verständigen können. Personenbezogene Ziele sollen daher im weiteren Verlauf der Arbeit als jene Unternehmungsziele verstanden werden, die von den Unternehmungseignern aktiv mitgestaltet werden.

32 Firmenbezogene Ziele

Die Entwicklung zum Industriestaat, die Entstehung immer größerer Unternehmen mit einem ständig steigenden Kapitalbedarf, der von einigen wenigen Unternehmenseignern gar nicht mehr aufge-

1) Das schließt nicht aus, daß der Eigentümer auch die Interessen seiner Mitarbeiter bei der Zielbildung berücksichtigt, oder daß die Mitarbeiter als Zielbildungsgruppe die Geschäftspolitik der Unternehmung beeinflussen.

2) So auch MELCHER, G.H., (Steuerpolitik), S. 329.

3) Entscheidend ist der hinreichende Einfluß bzw. die ausreichende Kontrolle durch die Mitunternehmer. Vgl. OETTL, K., Selbstfinanzierung, Sp. 4876.

bracht werden konnte, die immer höheren Anforderungen, welche die Leitung gigantischer Industrieunternehmen mit sich brachte, führte zu einer Verselbständigung der Unternehmung, zur Anonymität der Unternehmenseigner, zu einer Unterscheidung in Eigentümerunternehmer und Managementunternehmer,¹⁾ zu firmenbezogenen Zielen.²⁾

" Die Unternehmung an sich ist eine gedankliche Abstraktion und Vereinfachung. Letzten Endes sind es nur einzelne Menschen, eventuell zu Gruppen vereinigt, welche mit Hilfe der Unternehmung Ziele verfolgen und Erfolge anstreben."³⁾ Diese Tatsache muß bei der Erklärung firmenbezogener Ziele beachtet werden; der Unterschied zu den personenbezogenen Zielen ist in den Zielbildungsgruppen⁴⁾ zu suchen. Der Einflußnahme der Aktionäre in großen Publikumsgesellschaften auf die Ziele der Unternehmung sind schon durch Gesetz enge Grenzen gesetzt. § 76 Abs. 1 AktG spricht dem Vorstand das Geschäftsführungsrecht zu, die Anteilseigner können nur Entscheidungen treffen, wenn der Vorstand dieses verlangt (§ 119 Abs. 2 AktG). Auch die Stellung des Aufsichtsrates ist hier, rein rechtlich gesehen, schwach⁵⁾ (§ 111 Abs. 4 AktG). Der Führungsgruppe in Kapitalgesellschaften kommt deshalb beim Fehlen starker Aktionäre eine überragende Stellung bei der Zielbildung zu, wie überhaupt der Einfluß der in der Unternehmung tätigen Menschen wächst.⁶⁾ Liegt deshalb der Schwerpunkt der Zielbildung bei Unternehmungsangehörigen, die nicht gleichzeitig Unternehmungseigner sind, so wird von firmenbezogenen Zielen gesprochen.⁷⁾

1) Vgl. CASSIER, S.C., (Geschäftspolitik), S. 119 ff.

2) Vgl. SCHNEIDER, D., Investition und Finanzierung, S. 149 ff.

3) BORKOWSKY, R., (Unternehmensentwicklung), S. 79.

4) Vgl. HEINEN, E., (Einführung), S. 95 ff.

5) Wenn Großbanken als Aktionärsvertreter maßgeblichen Einfluß auf die Geschäftspolitik nehmen, geschieht dies meistens im eigenen Interesse.

6) In der heutigen Unternehmenspraxis sind den Mitbestimmungsrechten der Belegschaft allerdings enge Grenzen gesetzt, so daß den Managern die überragende Bedeutung zukommt.

7) Eine Dividendenpolitik im Interesse der Aktionäre ist trotzdem möglich. Vgl. SCHNEIDER, D., Investition und Finanzierung, S. 151 f. und 423 ff.

33 Der Zielinhalt

Mit dem Zielinhalt sind jene Tatbestände angesprochen, die den für die Zielbildung Verantwortlichen als erstrebenswert erscheinen, wobei in dieser Arbeit nur auf die Ziele der erwerbswirtschaftlichen Unternehmung eingegangen wird.

Während die Struktur einer Volkswirtschaft weitgehend durch die Sachziele - das Ziel Kraftfahrzeuge zu produzieren oder im Kreditgewerbe tätig zu werden ist ein Sachziel - determiniert wird, sind für betriebswirtschaftliche Untersuchungen die Formalziele bedeutsamer. Es sind jene Ziele, die in jeder Unternehmung, unabhängig vom jeweiligen Sachziel, auftreten können. Welches diese Ziele im konkreten Einzelfall sind, läßt sich nicht sagen, man kann lediglich einen gewissen Katalog aufstellen.¹⁾ Obwohl die empirische Forschung hier noch am Anfang steht, lassen sich dennoch einige große Zielgruppen unterscheiden. GUTENBERG²⁾ sieht das erwerbswirtschaftliche Prinzip als die oberste Maxime unternehmerischen Handelns an, wobei wir dieses Prinzip der Einfachheit wegen mit Gewinnstreben gleichsetzen wollen. Gewinnstreben als Hauptziel findet sich auch bei anderen Autoren, die z.T. noch die verschiedensten Ausprägungen unterscheiden.³⁾ Daneben werden als weitere Ziele das Umsatz- und Wirtschaftlichkeitsstreben, die Sicherung der Unternehmung - auch als Substanzerhaltungsziel für die Belegschaftsmitglieder von Bedeutung - sowie zahlreiche sittlich-ethischen und sozialen Bestrebungen genannt.⁴⁾ " Als Zielgröße für das Gesamtziel erscheint die Einkommens- (Gewinn-) erzielung plausibel. Sie muß bei wirtschaftlicher Betätigung regelmäßig beachtet werden, um die Gelder zur Lebenshaltung zu erzielen und um die Unternehmung dauerhaft zu erhalten."⁵⁾ Das Gewinnstreben bedarf daher der Klärung.

-
- 1) Vgl. SCHMIDT-SUDHOFF, U., (Unternehmerziele), S. 93 ff.
 - 2) Vgl. GUTENBERG, E., (Die Produktion), S. 464 ff., GUTENBERG, E., (Der Absatz) S. 8 f.
 - 3) Vgl. HEINEN, E., (Einführung), S. 107 ff.; JENNIHSEN, H. F., (Gewinnmaximierung).
 - 4) Der Zielkatalog wird sehr umfangreich wenn man auch öffentlich-wirtschaftliche Ziele berücksichtigt. Vgl. OETTL, K., (Zielsetzungen), S. 241 ff.
 - 5) SCHNEIDER, D., Investition und Finanzierung, S. 54.

34 Das Gewinnstreben

Während in der älteren betriebswirtschaftlichen Theorie das Gewinnstreben in der Form der Gewinnmaximierung gesehen wurde, ist diese Deutung in der neueren Literatur zunehmender Kritik¹⁾ ausgesetzt, die sich wie folgt zusammenfassen läßt:

1. Der Unternehmer könne seinen Gewinn gar nicht maximieren, da er keine Kenntnis aller Entscheidungsalternativen habe und die Beschaffung zusätzlicher Informationen mit erhöhten Kosten verbunden ist,
2. der Unternehmer könne seinen Gewinn nicht maximieren, weil die Ungewißheit der Zukunft und das Verhalten seiner Konkurrenten ihm dieses verwehre,
3. der Unternehmer wolle seinen Gewinn nicht maximieren, weil er seine Entscheidungen noch an anderen Zielen ausrichte und deshalb hinsichtlich des Gewinns nur ein bestimmtes Anspruchsniveau erreichen wolle.

In allen drei Fällen wird also ein befriedigender Gewinn und keine Gewinnmaximierung angestrebt. Wie man auch zu dieser Kritik stehen mag, "ich kann mir nicht vorstellen, daß selbst ein fauler Unternehmer, vor die Wahl gestellt, zwischen drei mit gleichem Risiko und gleichem Arbeitseinsatz behafteten Investitionen zu wählen, sich nicht für die lukrativste entscheidet."²⁾ Auf unser Problem übertragen bedeutet dies, daß von mehreren, dem Unternehmer bekannten Alternativen, die sich nur durch die steuerlichen Folgen unterscheiden, der Unternehmer jene wählen wird, die unter eben diesen steuerlichen Gesichtspunkten für ihn am günstigsten ist.³⁾ Die Kosten für die Informationsbeschaffung über steuerrechtliche Alternativen sind zudem im Vergleich zu an-

1) Vgl. KATONA, G., (Verhalten), S. 241 ff.; MORGENSTERN, O., (Theorie), S. 115 ff.; SIMON, H. A., (Decision-Making), S. 262 ff.; Eine Zusammenfassung dieser Kritik findet sich bei SCHMIDT-SUDHOFF, U., (Unternehmerziele), S. 43 ff.

2) SCHNEIDER, D., Investition und Finanzierung, S. 59.

3) Dabei wird natürlich unterstellt, daß der Unternehmer überhaupt in der Lage ist, aus der Zahl der vorhandenen Alternativen die beste zu wählen, also objektiv rational handelt.

deren Informationsbeschaffungskosten relativ gering.¹⁾

Die Gewinnmaximierung selbst kann sich in verschiedenen Formen artikulieren. Dabei ist gerade unter steuerpolitischen Gesichtspunkten die Unterscheidung zwischen firmenbezogenen und personenbezogenen Zielen von Bedeutung, insbesondere bei Kapitalgesellschaften, bei denen Durchgriffsüberlegungen an Gewicht gewinnen. Vermögensmaximierung als Ausprägung der Gewinnmaximierung bedeutet bei firmenbezogenen Zielen, daß möglichst wenig ausgeschüttet wird, die von der Unternehmung erwirtschafteten Gewinne werden in größtmöglichem Umfang reinvestiert.²⁾ Diese Unternehmensvermögensmaximierung³⁾ ist grundsätzlich auch bei Verfolgung personenbezogener Ziele möglich. Berücksichtigt man dagegen eine Unternehmervermögensmaximierung, dann kann es ratsam erscheinen einen möglichst hohen Gewinn auszuschütten. Das trifft dann zu, wenn der Unternehmenseigner die Chance hat, den entnommenen Gewinn rentabler anzulegen als es in der Unternehmung der Fall ist.⁴⁾ Das Ziel der Vermögensmaximierung für den Kleinaktionär läßt sich dagegen kaum erfüllen, da praktisch nur von einem Durchschnittsaktionär ausgegangen werden kann.

Die Einkommensmaximierung als zweite Form der Gewinnmaximierung unterscheidet sich bei Verfolgung firmenbezogener Ziele nur geringfügig von der Vermögensmaximierung. Unterschiede ergeben sich z.B. dann, wenn die Unternehmung über ausländische Tochtergesellschaften verfügt und nun vor der Frage steht, ob sie den von diesen Gesellschaften erzielten Gewinn an sich ausschütten oder im

-
- 1) Zwar sind auch Steuerberatungskosten absolut gesehen nicht niedrig, man muß aber bedenken welcher Umfang der theoretisch möglichen Alternativen ausgeschöpft wird. Die Beschaffung von Informationen über steuerliche Standortalternativen wird zudem kaum " zum dominierenden Engpaß bei der Steuerplanung werden." LIEBMANN, H.P., (Standortwahl), S. 32.
 - 2) Es erscheint plausibel, daß Manager, welche ihr Einkommen maximieren wollen, vorrangig das Wachstumsziel der Unternehmung verfolgen. Vgl. SIGLOCH, J., (Fusion), S. 32 f. mit weiteren Literaturhinweisen. Die Unternehmensvermögensmaximierung bedeutet aber in vielen Fällen ein Unternehmenswachstum.
 - 3) Vgl. zu den hier verwendeten Begriffen: MELCHER, G.H., (Steuerpolitik), S. 330 f.; MELCHER, G.H., (Zielprämissen), insbes. S. 345 ff.; SCHNEIDER, D., Investition und Finanzierung, S. 146 f.
 - 4) Die einzelnen Alternativen werden bei Kapitalgesellschaften zur Zeit noch durch den gespaltenen Körperschaftsteuersatz beeinflusst, so daß eine endgültige Entscheidung über Ausschüttung oder Thesaurierung nur im Einzelfall getroffen werden kann.

Ausland reinvestieren will.¹⁾ Stellt man auf personenbezogene Ziele ab, dann bedeutet Einkommensmaximierung Maximierung des Einkommens der Unternehmenseigner. Betrachtet man eine Abrechnungsperiode isoliert, so wird dem mit einer möglichst hohen Ausschüttung Rechnung getragen. Aus steuerpolitischen Überlegungen könnte eine zeitliche Verschiebung ratsam sein, einmal wegen der Progression der Einkommensteuer, zum anderen wegen des Akkumulationseffektes in ausländischen Gesellschaften, der einer Steuerstundung gleichkommt.

Auf die vielfältigen Beziehungen, die hier bei den verschiedensten Zielsetzungen bestehen, wird im Hauptteil näher eingegangen, wobei insbesondere die Konsequenzen für Gewinnverwendungs- und Investitionspolitik der Unternehmen bei unterschiedlichen Zielsetzungen und Kräftegruppierungen der Unternehmenseigner erörtert werden.²⁾

35 Die Steuern als negative Erfolgskomponente

Der Gewinn einer Unternehmung wird üblicherweise als Ertrag minus Aufwand, Leistungen minus Kosten oder Einnahmen minus Ausgaben definiert. Daß Steuern zu Ausgaben führen, wird von keiner Seite bestritten.³⁾ Fraglich ist es jedoch nach einer Reihe von Autoren, inwieweit Steuern Kosten bzw. Aufwand sind. Für gewisse Realsteuern, wie z.B. die Grundsteuer, bestehen auch hier keine Meinungsunterschiede, wogegen z.B. der Kostencharakter der Mehrwertsteuer umstritten ist.⁴⁾ "Ob die Gewinnsteuern als Aufwand bzw. Kosten oder als Teil des Unternehmungsgewinns zu betrachten sind, ist eine umstrittene Frage. Unseres Erachtens sind sie betriebswirtschaftlich Aufwand bzw. Kosten, ungeachtet der Tatsache, daß sie nur geschuldet werden, wenn ein Gewinn vorliegt. Entscheidend ist, daß der Unternehmer bestrebt ist, den Betrag der Steuer möglichst niedrig zu halten; sich ihr gegenüber also so verhält, wie

1) Ob eine Investition in Sachanlagen oder Wertpapieren erfolgt, ist letztlich gleichgültig.

2) Die Verhaltensweisen in bestimmten Wirtschaftslagen werden dadurch beeinflußt, daß die Unternehmung als Kapitalanlageobjekt oder Lebensinhalt betrachtet werden kann. Vgl. OETTL, K., Unternehmerische Finanzpolitik, S. 48.

3) Die Frage der Steuerüberwälzung, der Inzidenz, wird regelmäßig nicht mehr als Argument für oder gegen den Kostencharakter bestimmter Steuern gewertet.

4) Vgl. SCHWARZ, H., (Kostencharakter), S. 82 ff.

gegenüber allen übrigen Aufwands- bzw. Kostenfaktoren."1)
Steuern stellen also eine negative Erfolgskomponente dar, unabhängig von ihrem jeweiligen Anknüpfungstatbestand, was im Falle der Ertragsteuern besonders deutlich wird, wenn man als Gewinnziel einen bestimmten Nettoerlös unterstellt. Die Unterscheidung zwischen Bruttogewinnmaximierungsprinzip und Nettogewinnmaximierungsprinzip (bzw. der entsprechenden Rentabilitätsmaximierung) ist nicht nur für die Standortwahl, sondern für die gesamte betriebswirtschaftliche Steuerlehre von entscheidender Bedeutung. Es erscheint in höchstem Grade unrealistisch, vom Bruttoprinzip auszugehen²⁾, da dann alle Entscheidungen, welche eine Senkung der Ertragsteuern bezwecken, nicht aus dem Gewinnstreben der Unternehmung bzw. des Unternehmers erklärt werden können.

Alle Untersuchungen, welche sich dem Einfluß der Steuern auf die Standortentscheidung widmen, betonen zudem die überragende Bedeutung der direkten Steuern und hier insbesondere der ertragsabhängigen Steuern.³⁾ Der Einfluß der Ertragsteuern zeigt sich auch bei der Wahl der Rechtsform einer Unternehmung, wobei z.B. die Konstruktion der GmbH & Co. KG aus rein steuerrechtlichen Gründen erfolgte.

Bei dieser Betrachtungsweise muß nochmals auf den Unterschied zwischen personenbezogenen und firmenbezogenen Zielen hingewiesen werden. Für eine Publikumsaktiengesellschaft ist die Steuerbelastung der Aktionäre in der Regel kein Kriterium, welches bei der Gewinnverwendungspolitik der Aktiengesellschaft berücksichtigt werden muß. Gleichwohl sind die Steuerlasten von Gesellschaft und Aktionären voneinander abhängig, denn durch Gewinnausschüttungen ändert sich sowohl die Steuerlast der Gesellschaft als auch der Aktionäre, bei denen die ausgeschütteten Dividenden das steuerpflichtige Einkommen erhöhen. Eine Publikumsgesellschaft wird deshalb das Nettoprinzip dadurch verwirklichen, daß sie, bei gegebenem

-
- 1) BORKOWSKY, R., (Unternehmungspolitik), S. 3; gleicher Ansicht: MUTH, H., (Standortwahl), S. 9 ; POHMER, D., Sind Körperschaftsteuern Kosten?, S. 201 und 204.
 - 2) Vgl. ENGELS, W., (Gewinnabhängige Steuern), S. 554 ; GAIL, W., Gewinnabhängige Steuern als Kosten, S. 309.
 - 3) Vgl. für alle WÖHE, G., (Einführung), S. 264.

Ausschüttungsverhalten, das körperschaftsteuerpflichtige Einkommen möglichst gering hält.

Bei personenbezogenen Kapitalgesellschaften (z.B. eine Einmann-GmbH) ist dagegen nicht nur die Steuerbelastung der Gesellschaft, sondern auch jene des Aktionärs Bestandteil des Zielsystems. Körperschaftsteuer der Unternehmung und Einkommensteuer des Aktionärs müssen als Gesamtheit betrachtet werden.¹⁾ Demzufolge wird nicht nur der Zeitpunkt der Gewinnausschüttung, sondern u.U. auch die Art der Gewinnausschüttung an Bedeutung gewinnen (Versuch, durch verdeckte Gewinnausschüttung Steuern zu sparen).

Der betriebswirtschaftlichen Steuerpolitik kommt deshalb die Aufgabe zu, durch Minimierung der negativen Erfolgskomponente Steuern, ihren Beitrag zur Gewinnerzielung zu leisten.²⁾

4 Die Einbeziehung der Steuern in die Standortentscheidung

4.1 Der relevante Unternehmenskreis

"Die Entscheidung über einen bestimmten Standort ist eine Wahlhandlung, die aufgrund der Würdigung einer Reihe von rationalen und irrationalen Faktoren erfolgt."³⁾

Die Ausnutzung bestimmter Standortvorteile - gleich welcher Art - setzt jedoch voraus, daß die Unternehmung standortflexibel ist. Das Sachziel der Unternehmung schränkt diese Standortflexibilität u.U. erheblich ein. Der deutsche Seeschiffsbau kann nur zwischen einigen wenigen Küstenstädten als Standort wählen und bei Unternehmen, welche Bodenschätze ausbeuten, ist die Standortflexibilität praktisch Null. Auch gesetzliche Regelungen können diese Flexibilität beschneiden (Atomkraftwerke, Sprengstofffabriken).

1) Man muß deshalb eine Einheit von Unternehmer und Unternehmung unterstellen, um den Kostencharakter der Einkommensteuer zu bejahen. Das ist bei firmenbezogenen Zielen nicht der Fall. Vgl. CORDES, W./HÖFFKEN, E., Steuern als Kosten, S. 56.

2) Vgl. SCHERPF, F., (Steuerpolitik), Sp. 5175.

3) HINTNER, O., Standortwahl, Sp. 5053; Eine Trennung in Standortanalyse, die nur ökonomische Faktoren beinhaltet und Standortwahl, die auch nicht-ökonomische Faktoren einschließt, findet sich bei SCHMIDT, M., (Standortsuche), S. 23 .

Bei den eben genannten Unternehmen ist für steuerliche Überlegungen kaum noch Raum, wir wollen sie aus unseren Untersuchungen ausklammern.

Bei der dann noch verbleibenden Gruppe standortflexibler Unternehmen ist jedoch noch eine weitere, wichtige Unterscheidung zu treffen. Sie betrifft die Frage, ob es sich um eine Unternehmensneugründung oder um eine Unternehmensverlagerung handelt. Die letztgenannte Form wird dann aktuell, wenn eine früher getroffene Entscheidung aufgrund nicht-ökonomischer oder irrationaler Faktoren erfolgte und nun im Hinblick auf ökonomische Aspekte korrigiert werden soll und/oder eine Änderung der Standortfaktoren ¹⁾ eine Überprüfung ehemaliger Entscheidungen angebracht erscheinen läßt.

Neugründung und Verlagerung lassen sich jedoch nicht unmittelbar miteinander vergleichen, jedenfalls was das Unternehmen als Ganzes betrifft.²⁾ Während bei der Neugründung lediglich eine gewisse Mindestkapazität eingehalten werden muß, strebt man bei Verlagerung meist eine Aufrechterhaltung der Kapazität an. Die Kosten der Auflösung, die Erlöseinbußen während der Verlagerung sowie die Verlagerungskosten selbst, müssen durch die Vorteile am neuen Standort nicht nur ausgeglichen, sondern sogar übertroffen werden, damit der Standortwechsel sich als sinnvoll erweist. Hinzu kommt, daß das Auftreten der eben genannten Kosten relativ sicher ist, wogegen künftige Standortvorteile mit einem weit größeren Maß an Ungewißheit behaftet sind. Dabei wird nicht übersehen, daß die Verlagerung eines Industriebetriebes anders zu beurteilen ist, als z.B. diejenige einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Die Probleme, die bei einer vollständigen Unternehmensverlagerung auftreten, werden daher nur kurz gestreift, das Schwergewicht der Arbeit liegt auf Neugründungen von Unternehmen.

-
- 1) Der Begriff "Standortfaktor" wurde von Weber geprägt. Vgl. WEBER, A., (Standort), S. 16.
 - 2) Eine allmähliche Verlagerung des Schwergewichts der betrieblichen Tätigkeit dadurch, daß Neu- oder Reinvestitionen an einem anderen Ort vorgenommen werden, kommt wirtschaftlich einer Neugründung gleich.

"Da eine völlige Übereinstimmung zwischen den in der Regel sehr heterogenen, zum Teil gegenläufigen Anforderungen verschiedenartiger Teilprozesse (z.B. Absatz, Beschaffung) und den Bedingungen eines einzigen Standortes kaum jemals erzielbar ist, wählt die Unternehmung zwischen Standorten mit unterschiedlichem aber jeweils unvollkommenem Eignungsfächer, ..." ¹⁾ Um dieser Kompromißlösung zu entgehen und Standortvorteile besser auszunutzen sowie Standortnachteile zu vermeiden, bleibt der Unternehmung, soweit dies technisch-organisatorisch realisierbar ist, die Möglichkeit, zu Gunsten einer Standortspaltung auf die Standorteinheit ²⁾ zu verzichten. Dabei wird die als Einheit zu betrachtende Unternehmung an geographisch verschiedenen Orten durch Untereinheiten wirtschaftlich tätig. Nun kann man bei weiter Fassung des Begriffs "Untereinheit" darunter sowohl eine Zweigniederlassung als auch einen Reisenden, der die Kontakte zu den Kunden aufrechterhält, verstehen. In dieser Arbeit wird als Untereinheit jedoch nur jener Unternehmensteil verstanden, der aus einer echten Unternehmerentscheidung ³⁾ hervorgegangen ist, d.h. es kommt auf die relative Bedeutung des Unternehmensteiles an. ⁴⁾

Standortspaltung kann aber nicht nur in der Ausgliederung bestimmter Funktionen bei gegebener Unternehmenskapazität bestehen, sondern auch in der Errichtung neuer Kapazitäten an anderen als dem bisherigen Standort, eine besonders beim Wachstum großer Unternehmen häufig zu beobachtende Tatsache. Standortentscheidungen, verstanden als echte Unternehmerentscheidungen, müssen in beiden Fällen getroffen werden, weshalb auch beide Fallgruppen gleichberechtigt behandelt werden sollen.

Für die Standortentscheidung können die verschiedensten Faktoren maßgebend sein, wobei z.B. Materialorientierung, Arbeitsorientierung, Abgabeorientierung, Energieorientierung und Absatzorientierung

1) ALEWELL, K., (Struktur der Unternehmung), S. 190.

2) Vgl. BEHRENS, K.Ch., (Standort), S. 94.

3) Vgl. S. 2 dieser Arbeit.

4) So kann z.B. eine Breifkastengesellschaft in einem Steuerparadies, die lediglich von einem Unternehmensfremden vertreten wird, als Untereinheit gelten, während einer mit fünf Betriebsangehörigen besetzten Reparaturwerkstatt eines Automobilkonzerns diese Qualifikation abgesprochen wird.

nung genannt werden.¹⁾ Der Schwerpunkt dieser Arbeit liegt auf der Untersuchung der Abgabeorientierung, jenen Abgaben, die in § 1 Abs. 1 AG wie folgt definiert sind: "Steuern sind einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Zölle fallen darunter; nicht darunter fallen Gebühren für besondere Inanspruchnahme der Verwaltung und Beiträge (Vorzugslasten)."

42 Nationale Steuerbelastungsunterschiede²⁾

Das Auftreten nationaler Steuerbelastungsunterschiede kann einmal auf steuerpolitischen Maßnahmen beruhen, zum andern aber auch eine Folge des Steuersystems sein. In der BRD lassen sich beide Erscheinungen beobachten.

Die Beeinflussung der unternehmerischen Standortpolitik durch die Steuerpolitik soll z.B. mit Hilfe folgender Gesetze geschehen: Berlinförderungsgesetz, Investitionszulagengesetz, Zonenrandförderungsgesetz, sowie Sonderregelungen in anderen Gesetzen, wie dem Gesetz über die Besteuerung des Straßengüterverkehrs, dem Lastenausgleichsgesetz, dem Bewertungsgesetz, dem Umsatzsteuergesetz und dem Einkommensteuergesetz. Alle diese Gesetze verfolgen das Ziel, für bestimmte strukturschwache Gebiete (insbesondere Berlin und das Zonenrandgebiet) durch Schaffung steuerlicher Präferenzen sonstige Standortnachteile auszugleichen. Die Steuerdifferenzen, die hier auftreten, sind z.T. recht erheblich und können ein ins Gewicht fallendes Moment bei der Standortentscheidung bilden.

1) Vgl. WÖHE, G., (Einführung), S. 264 ff. Die deutschsprachige Literatur, welche nach dem 2. Weltkrieg zum Standortproblem erschienen ist, behandelt z.T. sehr ausführlich die Einflußfaktoren für die Standortentscheidung, z.T. werden nur mathematische Entscheidungsmodelle behandelt. Vgl. BEHRENS, K.Ch., (Standort); BLOECH, J., (Optimale Industriestandorte); DÖRMUND, H., (Industriestandortlenkung); HANSMANN, K.W., (Standortplanung); JACOB, H., (Standortwahl); MEYER, W., (Standortwahl); MEYER-LINDEMANN, H.U., (Typologie); RÜSCHENPÖHLER, H., (Standort).

2) Vgl. WÖHE, G., (Steuerlehre II), S. 285 ff.

Steuersystembedingte Belastungsunterschiede ergeben sich dagegen aus dem Recht der Gemeinden zur Festlegung der Hebesätze bei den ihnen zustehenden Realsteuern (Gewerbsteuer und Grundsteuer), sowie der wahlweisen Anwendung der Lohnsummensteuer. Ausschlaggebend werden die Hebesätze dann, wenn alle übrigen Standortfaktoren wenigstens annähernd gleich sind. Bei der Steuerplanung sollte bedacht werden, daß eine Änderung der Hebesätze im Gegensatz etwa zu einer bundesrechtlichen Änderung der Steuersätze verhältnismäßig schnell erfolgen kann. Großunternehmen in kleinen Gemeinden haben hier u.U. eine starke Machtposition inne, wenn sie einer geplanten Erhöhung der Hebesätze durch die glaubhafte Drohung einer Standortverlagerung entgegentreten können.

Steuerbelastungsunterschiede liegen schließlich noch in der dezentralen Finanzverwaltung begründet, obwohl von dieser Seite zweifellos der schwächste Einfluß auf die Standortentscheidung ausgeht. "Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung schließt Steuervereinbarungen aus, soweit die das Gesetz nicht ausdrücklich zuläßt...."¹⁾ Diese gesetzlichen Möglichkeiten ergeben sich aber aus den §§ 127 und 131 AO, in denen die Steuerstundung und der Steuererlaß kodifiziert werden. Die Bundesgesetze enthalten weiterhin einen Ermessensspielraum, der von den Finanzverwaltungen in unterschiedlicher Art und Weise ausgefüllt werden kann. Der Einfluß der nationalen Steuerbelastungsdifferenzen auf die Standortwahl ist abhängig von Unternehmensgröße und Agglomerationsraum.²⁾ Den Steuervereinbarungen kommt aber wegen des ihnen innewohnenden Ungewißheitscharakters³⁾ nicht jene Bedeutung für die Standortentscheidung zu, wie sie in anderen Staaten (z.B. Schweiz) zu beobachten ist.

43 Internationale Steuerbelastungsunterschiede

Die eben erwähnten systembedingten Steuerdifferenzen treten im

1) BVerwG v. 5.6.1959, BStBl 1959 I, S. 1002.

2) Vgl. BREDE, H., (Standorte), Tabelle 25, S. 161.

3) Sowohl bei § 127 AO als auch bei § 131 AO handelt es sich um Kann-Bestimmungen. Vgl. auch das Urteil des FG Düsseldorf v. 24.11.1965, DStZ/B 1966, S. 83: "Es besteht kein Anspruch darauf, daß eine großzügige Handhabung von Ermessensbestimmungen für alle Zeiten beibehalten wird."

internationalen Vergleich, wie nicht anders zu erwarten, in voller Schärfe auf.¹⁾ Die volkswirtschaftliche Steuerbelastungsquote vermag hier als erster Anhaltspunkt zu dienen:²⁾

Steuern in v.H. des Bruttosozialprodukts

BRD	23,8	Belgien	23,9
Dänemark	40,9	Frankreich	21,6
Großbritannien	29,7	Italien	20,9
Japan	15,0	Kanada	33,5
Luxemburg	.	Niederlande	27,1
Norwegen	29,3	Österreich	23,8
Schweden	34,6	Schweiz	18,7
USA	22,7		

Selbst nahezu identische Steuerbelastungsquoten rechtfertigen indessen nicht den Schluß, aus betriebswirtschaftlicher Sicht handele es sich um vergleichbare Tatbestände. Zunächst sind die statistischen Daten, die von den einzelnen Ländern ermittelt werden, aufgrund der unterschiedlichen Erhebungsverfahren und sonstigen statistischen Mängel mit Fehlern behaftet, so daß bereits aus diesem Grund ein exakter Vergleich unmöglich ist. "Betrieblich sind solche Vergleiche nicht auswertbar, weil sie lediglich die für die betreffenden Nationalwirtschaften gültigen Durchschnittsziffern wiederzugeben vermögen."³⁾

Bedeutsam ist der Unterschied zwischen direkten und indirekten Steuern. Das Steueraufkommen aus den einzelnen Steuerarten ist in den jeweiligen Staaten recht verschieden, wofür erhebungstechnische und steuerpolitische Gründe maßgebend sein können. Der Anteil der Steuern auf das Einkommen und Vermögen betrug z.B. im Jahre 1970 in der BRD 52,9 % des Gesamtsteueraufkommens, in Italien dagegen nur 29,3 %.⁴⁾ Zwar sind Bemühungen im Gange, das

- 1) Einen Überblick über die verschiedenen Steuersysteme gibt MENNEL, A., (Steuersysteme).
- 2) Quelle: Finanzbericht 1974, Bonn 1973, S. 334, Übersicht 12, Hrsg. BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN.
- 3) WYSOCKI, K. von, (Steuerbelastungsvergleich), S. 31. Vgl. auch HOLZ, W., (Steuerbelastung); STATISTISCHES REICHSAMT, (Volkeinkommen), S. 138; THIEL, E., (Steuerquote).
- 4) Vgl. Finanzbericht 1972, Bonn 1971, S. 358 f., Übersicht 11, Hrsg. BUNDESMINISTERIUM FÜR WIRTSCHAFT UND FINANZEN.

Steuerrecht, zumindest im Rahmen der EWG, zu harmonisieren,¹⁾ auf dem Gebiet der direkten Steuern aber dürfte dieses Bestreben für unabsehbare Zeit noch Utopie bleiben, obwohl eine internationale Harmonisierung der direkten Besteuerungssysteme dazu beitragen würde, "Wettbewerbsverzerrungen durch internationale Standortverlagerung auf Grund steuerlicher Erwägungen auszuschalten."²⁾ Die Unterscheidung zwischen direkten und indirekten Steuern ist deshalb so bedeutsam, weil bei der wichtigsten indirekten Steuer, der Mehrwertsteuer, ein voller Grenzausgleich gewährt wird, so daß "im Wirtschaftsverkehr in der EWG - ceteris paribus - die Exportwirtschaft des Landes am meisten begünstigt wird in dem der Anteil der indirekten Steuern (Umsatzsteuer etc.) relativ am größten ist."³⁾

Vernachlässigt man einmal die Relation zwischen direkten und indirekten Steuern und untersucht nur die für die Standortentscheidung im internationalen Rahmen wichtigsten Steuern, nämlich die direkten Steuern, so bleiben trotz dieser Vereinfachung noch erhebliche Steuerdifferenzen bestehen. Die Steuersätze der Einkommen- und Körperschaftsteuer⁴⁾ dürfen allerdings nicht alleiniges Kriterium zur Beurteilung der Besteuerung sein, es muß das gesamte Steuerrecht des betreffenden Staates gesehen werden. "Für eine detaillierte Feststellung und Darstellung internationaler Steuerlasten sind solche Gegenüberstellungen von Steuersätzen und Steuerrechtsnormen von nur geringem Wert, weil die Bemessungsgrundlage (Umsatz, Vermögen, Ertrag), die Abhängigkeit der Steuern voneinander (Abzugsfähigkeit bei den Ertragsteuern), der Gewinnbegriff und die Buchführungsvorschriften, die Bewertungs- und Abschreibungsgrundsätze, die Möglichkeit der Steuervereinbarung und nicht zuletzt die Veranlagungseffizienz und die Kontrollmaßnahmen zu unterschiedlich sind."⁵⁾

1) Auf dem Gebiet der Umsatzsteuer, die als Mehrwertsteuer ausgestaltet wurde, sind dabei schon bedeutende Fortschritte erzielt worden, dem sich auch die meisten EFTA-Staaten angeschlossen haben.

2) FEUERBAUM, E., (Steuerrecht), S. 460.

3) DEBATIN, H., (Steuerharmonisierung), S. 1324.

4) Vgl. MENNEL, A., (Körperschaftsteuer), bes. S. 155-157.

5) ESSER, J., (Belastungsvergleiche), S. 14.

"Sofern in einem Betrieb Entscheidungen zu treffen sind, durch die steuererhebliche Tatbestände in verschiedenen nationalen Steuerrechtsgebieten berührt werden, kann der Disponent weder mit Belastungsziffern, die die unterschiedliche Belastung ganzer Volkswirtschaften widerspiegeln sollen, noch mit Belastungsziffern, die die Belastungsunterschiede identischer Betriebe im Steuerinland und im Steuerausland wiedergeben sollen, unmittelbar etwas anfangen, selbst dann nicht, wenn diese Ziffern richtig wären. Derartige Ziffern können ihm allenfalls allgemeine Anhaltspunkte für die steuerlichen Auswirkungen seiner Entscheidungen liefern. Es interessieren ihn vielmehr die Belastungsunterschiede, die sich für den betreffenden Betrieb aus der Entscheidung zwischen verschiedenen alternativen Verhaltensweisen ergeben können."¹⁾

Gelingt es dem Steuerpflichtigen, den Anknüpfungspunkt der deutschen Steuer ins Ausland zu verlegen, so kann eine "Steuerflucht" selbst in Staaten mit einer höheren Steuerlastquote stattfinden, wenn dort ein spezieller steuerlicher Tatbestand niedriger besteuert wird als in der BRD. Das kann z.B. dann der Fall sein, wenn den indirekten Steuern im Ausland eine überragende Bedeutung zukommt, die direkten Steuern aber nur eine untergeordnete Rolle spielen. Aus den gleichen Gründen dürfen auch hohe ausländische Soziallasten nicht überbewertet werden. Aus der Sicht der Unternehmung, handelt es sich hierbei um Personalkosten im weitesten Sinn. Durch die Verlagerung von Betriebsteilen ins Ausland, die keinen hohen Personaleinsatz erfordern, sinkt die relative Bedeutung ausländischer Soziallasten.

Im allgemeinen werden ausländische Unternehmen oder von Ausländern beherrschte Unternehmen durch die Finanzverwaltung einer strengeren Kontrolle unterzogen als rein inländische Firmen, so daß bei der Standortwahl die Berücksichtigung einer gegebenenfalls lockereren Steuermoral nicht angebracht erscheint, wiewohl sie selbstverständlich für den faktischen Vergleich der Besteuerung in- und ausländischer Unternehmen bedeutend ist.²⁾

1) WYSOCKI, K. von, (Steuerbelastungsvergleich), S. 38. Vgl. auch KÜPPERSBUSCH, O. E., (Finanzpolitik), S. 173 f.

2) Vgl. MÖHLE, F., Die Steuer als betriebswirtschaftlicher Faktor, S. 57.

Im konkreten Fall ist es dagegen vielfach leichter, die unterschiedliche Steuerbelastung festzustellen, "weil die betriebsinternen Daten feststehen und die darauf anzuwendenden Regeln des ausländischen Steuerrechts einschließlich etwa bestehender Doppelbesteuerungsabkommen ebenfalls bekannt sind, zumindest von Fall zu Fall ermittelt werden können."¹⁾

44 Das relative Gewicht der Steuern in der Standortentscheidung

Neben der Steuer beeinflussen noch andere Faktoren den Nettoerlös der Unternehmung, so daß die negative Gewinnkomponente Steuern im Verhältnis zu den Gesamtkosten der Unternehmung gesehen werden muß. "Es taucht die Frage auf, ob Differenzen in der Steuerhöhe sich überhaupt dergestalt auswirken können, daß sie einen merklichen Anteil der Gesamtkostenbelastung ausmachen."²⁾ Diese Frage muß, jedenfalls im internationalen Bereich, aus drei Gründen bejaht werden:

1. Die Leistungen der öffentlichen Hand in den Industriestaaten gleichen einander heutzutage so sehr, daß von dieser Seite kaum unterschiedliche Wirkungen auf die Unternehmung ausgehen.
2. Die Steuerbelastung der heutigen Wirtschaft steigt ständig, worauf bereits an früherer Stelle hingewiesen wurde. Kontingente, Zölle, Ausfuhrverbote usw. verlieren in einer liberalen Weltwirtschaft an Bedeutung, damit ist die Voraussetzung gegeben, daß die Steuer relativ an Gewicht gewinnt.
3. Durch Ausgliederung von Unternehmensteilen³⁾ lassen sich zudem besonders "steuergefährdete" Unternehmensteile an steuergünstigen Standorten ansiedeln.

Bei der Standortentscheidung über Produktionsbetriebe wird die Steuer als Standortfaktor vielfach nur eine untergeordnete Rolle spielen, was u.U. darauf zurückzuführen ist, daß ein anderer

1) APRATH, W., Steuerbelastungsvergleiche, Sp. 5121.

2) AMEDICK, K., (Steuer als Standortfaktor), S. 74.

3) Vgl. S. 13 dieser Arbeit.

Standortfaktor Engpaßfaktor ist, z.B. das vorhandene Arbeitskräftepotential. Das mindert nicht die Bedeutung der Steuer als Standortfaktor, macht jedoch deutlich, daß wir zunächst von sonst gleichen Standortbedingungen ausgehen müssen, um dann später festzustellen, ob die so ermittelten Steuerdifferenzen im konkreten Fall groß genug sein können, um ein relatives Übergewicht des Standortfaktors Steuern zu bejahen.¹⁾

5 Die Motive für Auslandsinvestitionen

Wenn man auch das Gewinnstreben als Oberziel der Unternehmung ansieht und folglich auch die Entscheidung über Auslandstätigkeiten an diesem Oberziel messen sollte, so schließt das doch nicht aus, daß daneben noch andere, persönliche Ziele verfolgt werden und den Unterzielen je nach Umweltsituation und wirtschaftlicher Entwicklung ein anderes Gewicht beizumessen ist.²⁾

51 Beschaffungs- und produktionspolitische Ziele³⁾

Seit dem Ende der 50er Jahre ist in der BRD eine wahre Lohnexplosion zu beobachten, die letzten Endes auf die günstige Wirtschaftslage und die damit verbundene Vollbeschäftigung zurückzuführen ist. Der Faktor Arbeit wurde immer knapper, was zu einem beträchtlichem Zustrom an Gastarbeitern führt. Der vermehrte Einsatz ausländischer Arbeitnehmer vermochte jedoch weder die Knappheit dieses Produktionsfaktors zu beseitigen, noch konnte die Lohnentwicklung gebremst werden. Deutsche Unternehmen, vor allem arbeitsintensive Industriebetriebe, sind deshalb mehr und mehr dazu übergegangen in jene Standorte auszuweichen, in denen das Arbeitskräftepotential reichlich vorhanden und billig ist.⁴⁾

1) Vgl. AMEDICK, K., (Steuern als Standortfaktor), S. 73 f.

2) Vgl. FRÖHLICH, F.W., Multinationale Unternehmen, S. 35 ff.; ISLER, E., (Auslandsinvestitionen), insbes. S. 2 ff.; KORTÜM, B., (Auslandsinvestitionen), S. 43; MEISSNER, H.G., (Auslandsinvestitionen), S. 716 ff.; NAGEL, H., (Auslandsinvestitionen), S. 52 ff.; SCHNEIDER, W., (Direktinvestitionen), S. 21 ff.; SIEBER, E.H., (Die multinationale Unternehmung), S. 420 ff.

3) Vgl. BARTHOLDY/SEIDLER/WILHELM, (Auslandsstützpunkte), S. 20; HANDELSKAMMER HAMBURG, (Direktinvestitionen), S. 16; KOINECKE, J., Auslandsniederlassungen, S. 668; NAGEL, H., (Auslandsinvestitionen), S. 58.

4) Vgl. auch AL-ANI, A., (Direktinvestitionen), S. 204, welcher nicht ausschließt, daß in der Zukunft der Lohnvorteil ausschlaggebend sein wird. Gleicher Ansicht: BARTHOLDY/SEIDLER/WILHELM, (Auslandsstützpunkte), S. 36.

Das trifft vor allem für die Staaten der dritten Welt zu, aber auch im europäischen Raum bieten Irland, Portugal und Süditalien noch günstige Bedingungen. Aufgrund des Lohngefälles aber auch der Steuervorteile hat sich Singapur als Magnet für die deutsche optische Industrie erwiesen.¹⁾

Bei Industriebetrieben, die auf große Grundstoffmengen angewiesen sind, wie z.B. Eisen- und Stahlindustrie die von Erzen und Kohle lebt, kann es sich bei den hohen deutschen Kohlepreisen empfehlen an Standorte mit billiger Kohle auszuwandern; Eisenerz muß auf jeden Fall von außerdeutschen Gebieten bezogen werden.

52 Absatzpolitische Ziele²⁾

Für viele Unternehmen kommt einmal der Zeitpunkt, in dem die Aufnahmefähigkeit des Inlandsmarktes erschöpft ist, und auch Produktvariationen nicht mehr in der Lage sind eine Umsatzsteigerung zu garantieren, so daß das Auslandsgeschäft aktiviert werden muß. "Ursache für die Ausweitung der unternehmerischen Betätigung auf das Ausland ist vor allem der Drang zur Expansion, um dadurch die Voraussetzungen für eine zufriedenstellende Rentabilität der Unternehmung in der langen Sicht zu schaffen."³⁾ Die Form der Auslandsbetätigung wird primär in einer Ausweitung des Exportes bestehen, um dadurch Erfahrungen im Auslandsgeschäft zu sammeln; für die meisten Kleinunternehmen bleibt es bei dieser Form der Auslandsbetätigung, da ihnen der Inlandsmarkt nicht so enge Schranken setzt und vielfach auch die finanziellen Mittel und das Know-how für weitergehende Auslandsaktivitäten fehlen. Für Großunternehmen bietet sich jedoch die Möglichkeit der direkten Auslandsinvestition. Diese hat den Vorteil, daß lange Transportwege und hohe Transportkosten vermieden werden und der Kontakt zum jeweiligen Absatzmarkt entscheidend verbessert werden kann. Diese Marktnähe ist vielfach Voraussetzung dafür, daß das Unternehmen sich auch auf längere Sicht gegen ausländische Konkurrenten auf dem Auslandsmarkt behaupten kann. Bei den Investitionen der deutschen Wirtschaft in Entwicklungsländern steht das Motiv der Marktsicherung an erster Stelle, 82 % aller Projekte sollen u.a. dieses

1) Vgl. BARTH, K., (Besteuerung), S. 2239.

2) Vgl. AHARONI, Y. (Investment), S. 54; HANDELSKAMMER HAMBURG, (Direktinvestitionen), S. 17; HEINTZELER, W., (Konzentration), S. 78; LIPPENS, W., Investitionen im Ausland, S. 688.

3) KÜPPERSBUSCH, O.E., (Finanzpolitik), S. 10 .

Ziel verfolgen.¹⁾ Erreicht ein in dieser Form betriebenes Auslands-geschäft einen bestimmten Umfang, kann sich die ursprünglich nationale Unternehmung zu einer multinationalen oder internationalen Unternehmung ausweiten.

Die Unterscheidung zwischen nationalen,²⁾ internationalen,³⁾ multinationalen,⁴⁾ transnationalen,⁵⁾ supranationalen⁶⁾ und Weltunternehmungen⁷⁾ ist vielfach reine Definitionssache. Sofern zwischen diesen Formen differenziert wird, sind die Grenzziehungen teilweise vage oder willkürlich.⁸⁾ Die Abgrenzung zwischen nationaler Unternehmung bzw. nationalem Konzern und den Formen der inter- und multinationalen Unternehmung bzw. des Konzerns, erfolgt in dieser Arbeit derart, daß jede Unternehmung bzw. Konzern das Attribut international bzw. multinational erhält, wenn die Unternehmung bzw. der Konzern im Ausland durch unselbständige und/oder selbständige Unternehmen aktiv tätig wird.⁹⁾

1) Vgl. AL-ANI, A., (Direktinvestitionen), S. 203.

2) Vgl. HEDERER/KUMAR/MÜLLER-HEUMANN, (Begriff), S. 509 ff.; SIEBER, E.H., Die internationale Unternehmung, S. 53 ff.

3) Vgl. BORRMANN, W.A., (Personalwirtschaftliche Probleme), S. 26; FISCHER, K., (Die internationale Unternehmung); HARMS, W., (Rechtsprobleme), S. 606; SIEBER, E.H., Die internationale Unternehmung, insbes. S. 53 ff.

4) Vgl. BLEICHER, K., (Multinationale Unternehmungen), S. 330 f.; HERMANN, F., (Multinationale Unternehmen), S. 215 ff.; LOEW, H., (Finanzielle Führung), S. 5; ROLFE, S.E./DAMM, W., (Hrsg), Die multinationale Unternehmung in der Weltwirtschaft; SALERA, V., Multinational Business, S. 9; SIEBER, E.H., (Die multinationale Unternehmung), insbes. S. 422 ff.; TUGENDHAT, CH., Die Multinationalen.

5) Vgl. HARMS, W., (Rechtsprobleme), S. 604; SALERA, V., Multinational Business, S. 11.

6) Die Bezeichnung "supranationale" Unternehmung geht davon aus, daß es ein überstaatliches Recht gibt, dem die betreffenden Unternehmen unterliegen bzw. nach dessen Normen sie gegründet werden. Daran fehlt es zur Zeit noch. Vgl. HARMS, W., (Rechtsprobleme), S. 603 ff.; LOEW, H., (Finanzielle Führung), S. 5.

7) Vgl. CLEE, G.H./di SCIPIO, A., Creating a World Enterprise, S. 77 ff.; GROSS, H., Der Weltfirma gehört die Zukunft, S. 25; HEDERER/KUMAR/MÜLLER-NEUMANN, (Begriff), S. 509; SALERA, V., Multinational Business, S. 11.

8) Vgl. BORRMANN, W.A., (Internationale Unternehmungen), S. 17 ff.; GREWLIH, K.W., (Direktinvestitionen), S. 366, weist darauf hin, daß es keine exakte Definitionen gibt, sondern nur ein grobes Raster; BOEL, C., (Sociétés Multinationales), S. 90, stellt fest, daß es in diesem Bereich keine richtigen, sondern nur nützliche Definitionen gibt.

9) Vgl. auch DUNNING, J.H., The Multinational Enterprise, S. 16; HERRMANN, H.J., (Steuerpolitik), S. 298; HUPPERT, W., Internationale Industriekonzerne, S. 24.

In der Literatur setzt sich allmählich der Begriff "multinational" durch,¹⁾ während das Attribut "international" nur noch im Zusammenhang mit dem Substantiv "Konzern" Verwendung findet.

Im weiteren Verlauf der Arbeit werden die Bezeichnungen: internationale Unternehmung, multinationale Unternehmung, internationaler Konzern und multinationaler Konzern synonym verwendet.²⁾

Zweifellos muß nicht jede internationale bzw. multinationale Unternehmung wie ein Konzern³⁾ aufgebaut sein, in der Praxis läßt sich jedoch feststellen, daß die multi- und internationalen Unternehmen nahezu ausnahmslos den Kriterien eines Konzerns gerecht werden,⁴⁾ was natürlich keineswegs ausschließt, daß auch rechtlich unselbständige Unternehmen Bestandteil des Konzerns bzw. der internationalen oder multinationalen Unternehmung sind.

Zur Zeit sind es hauptsächlich amerikanische Unternehmen, die dieses Prädikat für sich in Anspruch nehmen können; in der BRD kommen noch am ehesten das Volkswagenwerk sowie einige Konzerne der Chemie- und Elektrobranche einer solchen Unternehmung nahe.

53 Sicherheitsziele

Das Schicksal der nur im Inland tätigen Unternehmung ist untrennbar mit der Entwicklung des betreffenden Staates verbunden. Das gilt sowohl in wirtschaftlicher als auch politischer Hinsicht. Eine Unternehmenspolitik, die auch Sicherheitsaspekte berücksichtigt, vermag dieser schicksalhaften Verflechtung am ehesten durch

1) So FRÖHLICH, F.W., Multinationale Unternehmen, S. 19.

2) Einige Autoren scheinen implizit die Begriffe "International" und "Multinational" synonym zu verwenden. Vgl. z.B. HILLERT, A., (Außensteuerrecht), S. 514, der internationales Konzernsteuerrecht unter "Fragen des Außensteuerrechts bei multinationalen Konzernen" behandelt, oder HERRMANN, H.J., (Steuerpolitik), S. 298, der unter multinationalen Unternehmen vorwiegend internationale Konzerne versteht.

3) Nach h.L. versteht man unter einem Konzern einen Unternehmenszusammenschluß, bei dem die einzelnen Unternehmen nach außen rechtlich selbständig bleiben, wirtschaftlich aber unter einheitlicher Leitung stehen. Vgl. auch die Legaldefinition in § 18 Abs. 1 AktG und WÖHE, G., (Einführung), S. 230 ff.

4) Vgl. BRUNN, J.H. von, (Multinationale Unternehmen), S. 532; GREWLIICH, K.W., (Direktinvestitionen), S. 366; HUPPERT, W., Internationale Industriekonzerne, S. 27; LOCHER, K., (Steuerprobleme), S. 418.

weltweite Geschäftspolitik zu entgehen.¹⁾ Exportorientiertheit ist allerdings die schwächste Form des Risikoausgleichs im internationalen Bereich. Politisch ungünstige Konstellationen wie z.B. Einfuhrsperren, Kontingentierungen, sowie bestimmte sozial- und gesellschaftspolitischen Bestrebungen²⁾ kann man mit reiner Exportwirtschaft kaum unterlaufen. Hierzu bietet die ausländische Direktinvestition ein weit geeigneteres Mittel. Mit ihrer Hilfe lassen sich z.B. Konjunkturabschwächungen³⁾, Streikbewegungen, Naturkatastrophen, Kriege usw. in mehr oder minder großem Umfang nivellieren und eine auf die Gesamtunternehmung bezogene stetigere Entwicklung erreichen.

54 Finanzziele

Sofern die Unternehmen ihren Kapitalbedarf nicht durch Innenfinanzierung decken können, muß entweder mehr Eigenkapital von außen zugeführt oder Fremdkapital aufgenommen werden. Die Aufstockung des gewinn- und stimmberechtigten Eigenkapitals scheitert oft an den bisherigen Unternehmenseignern, so daß eine weitere Verschuldung notwendig wird. Nicht alle Länder verfügen über einen gut ausgebauten und billigen Kapitalmarkt, weshalb es nahe liegt, daß die Unternehmung auch auf ausländischen Kapitalmärkten als Nachfrager auftritt.⁴⁾ Bedient sie sich dazu eigener Einrichtungen, so führt auch diese Kreditaufnahme und Weitergabe zu Auslandsinvestitionen. Besonders Großkonzerne unterhalten in dafür geeigneten Staaten Finanzierungsgesellschaften, denen die Finanztransaktionen im Innen- und Außenbereich des Konzerns obliegt.

1) Vgl. HAAS, G., (Unternehmensgestaltung), S. 51; HANDELSKAMMER HAMBURG, (Direktinvestitionen), S. 18; MEISSNER, H.G., (Auslandsinvestitionen), S. 717; MEISSNER, H.G., Außenwirtschaft, S. 15.

2) Auf das Problem der Kapitalflucht aus politischen Überlegungen wird an späterer Stelle eingegangen.

3) Für Wirtschaftsgemeinschaften wie EWG, EFTA usw., grob gesagt für den gesamten europäischen Raum sollte sich der Unternehmer aufgrund der engen wirtschaftlichen Verflechtung hinsichtlich einem Ausweichen konjunkturell ungünstiger Situationen allerdings keinen allzu großen Hoffnungen hingeben.

4) Vgl. BEHRENS, L.CH., (Standort), S. 98.

6 Die Schweiz als Investitionsland deutscher Unternehmen

61 Die politischen Verhältnisse

" Die hochkünstlichen Lebensbedingungen der Industriegesellschaft verlangen eigentlich innen- und außenpolitische Stabilität."¹⁾
Die Schweiz kann politisch als eines der stabilsten Länder der Erde gelten. Das trifft nicht nur auf außenpolitischem Gebiet zu, auf dem die Schweiz eine strikte Neutralitätspolitik steuert, sondern mehr noch für die innenpolitische Lage. Für große Unternehmen, aber auch für vermögende Unternehmer bietet sich die Schweiz deshalb als Investitionsland ganz besonders dann an, wenn in ihren Heimatländern die Gefahr der politischen Instabilität besteht.²⁾

62 Die rechtlichen Bedingungen

Der deutsche Unternehmer hat zahlreiche Möglichkeiten, eine seinen Bedürfnissen entsprechende Rechtsform für die von ihm in der Schweiz vorgenommene Investition zu wählen, wobei die Verwandtschaft zu entsprechenden deutschen Rechtsformen auffällt. "Die Achtung vor den Individualrechten des einzelnen und insbesondere vor dem Vermögen und Eigentum in- und ausländischer Personen wird von ausländischen Investoren besonders geschätzt. Ebenso werden die strikte Durchführung des Bankgeheimnisses und das absolute Berufsgeheimnis der Rechtsanwälte, Notare und Revisoren begrüßt."³⁾

63 Die Währungssituation

Wenngleich für den Geldtransfer auf schweizerische Banken vielfach das Bankgeheimnis als Magnet wirkt, darf doch nicht verkannt werden, daß auch die stabilen Währungsverhältnisse als notwendige Nebenbedingung hinzutreten. Während der amerikanische Dollar, das englische Pfund, die italienische Lira zeitweise von Krisen ge-

1) OETTL, K., (Lebensbedingungen), S. 26.

2) Vgl. auch ROBOCK, S.H., (Political Risk).

3) HANGARTER, D., (Niederlassungsmöglichkeiten), S. 608.

schüttelt werden, erweist sich der schweizer Franken als "harte" Währung. Er ist ein zu jederzeit anerkanntes und willkommenes Zahlungsmittel, so daß die Geldanlage in sfr. ein gewisses Sicherheitsmoment darstellt. Die Schweiz ist daher als internationale Finanzierungsdrehscheibe geeignet.¹⁾

64 Die Steuerbelastung

Obwohl die Schweiz nicht als Steuerparadies schlechthin gelten kann - das trifft eher auf Liechtenstein, die Bermudas und die Bahamas zu - zeigt sich im Vergleich zu den übrigen europäischen Industriestaaten doch eine erheblich geringere Steuerbelastung, was sich auch in den Steuerlastquoten äußert.²⁾ Die Einkommensteuerbelastung natürlicher Personen erreicht etwa 35%, Körperschaften müssen mit Spitzensteuersätzen um 30% rechnen. Hinzu kommt, daß die Schweiz auch gegenüber ausländischen Staaten mit denen sie Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat nur in geringem Umfang Auskünfte in Steuersachen erteilt. Das mag ein weiterer Grund dafür sein, daß die Schweiz als Steuerfluchtland eine weltweite Anziehungskraft ausübt.

Eine eingehende Darstellung des schweizerischen Steuerrechts bleibt späteren Kapiteln vorbehalten.

65 Die Schweiz als Brücke zur EFTA

Seit dem Eintritt Irlands, Dänemarks und vor allem Großbritanniens in die EWG verliert die Direktinvestition in einem EFTA-Staat zur Umgehung von Zollschranken zunehmend an Bedeutung. Diese Tendenz wird noch durch den Abschluß bilateraler Verträge zwischen EWG und einzelnen EFTA-Staaten verstärkt. In der Vergangenheit mag das Überspringen von Zollschranken aber immerhin ein Grund für Direktinvestitionen in der Schweiz gewesen sein.

66 Die geographische Lage

Die Schweiz ist internationaler Verkehrsknotenpunkt und verfügt

1) Vgl. IKLE, M., (Kapitalmarkt), S. 251 ff.; IKLE, M., (Bankplatz); PEYER, K., (Auslandskapital), S. 122.

2) Vgl. S. 17 dieser Arbeit.

über hervorragende Verkehrsverbindungen. Besonders für die Verwaltung weltweiter Konzerne ist dieser Faktor von Bedeutung. Die geographische Lage hat schließlich noch auf einen anderen Faktor nicht unwesentliche Auswirkungen gehabt: die Mehrsprachigkeit der Bevölkerung, die für ausländische Dienstleistungsbetriebe besonders vorteilhaft ist. Zudem darf nicht übersehen werden, daß die Schweiz auch landschaftlich sehr attraktiv ist, so daß nicht ausgeschlossen werden kann, daß persönliche Präferenzen für die Standortentscheidung bedeutsam sind.¹⁾

7 Der Begriff der "Standortentscheidung" für die vorliegende Arbeit

"In allen Wirtschaftszweigen muß die Standortwahl als Teil einer langfristigen Strategie der Gewinnmaximierung für das Unternehmen verstanden werden."²⁾

Bereits an früherer Stelle wurde darauf hingewiesen, daß sich die Untersuchung auf Neugründungen beschränkt.³⁾ Die Frage der Neugründungen ist aber untrennbar mit der Entscheidung über die Rechtsform dieser Neugründung verbunden, dies insbesondere in steuerrechtlicher Hinsicht.⁴⁾ Die Standortentscheidung muß demnach als Entscheidung über den geographischen Standort eines Betriebes und über die Rechtsform dieses Betriebes verstanden werden. Dieses führt dazu, daß Betriebstätte und Tochtergesellschaften als alternative Organisationsformen für eine Standortentscheidung im Ausland aufgeführt werden. Dabei ist nicht auszuschließen, daß die inländische Unternehmung bzw. der inländische Unternehmer die Auslands-tätigkeit in der Weise aufnimmt, daß eine bereits bestehende ausländische Unternehmung aufgekauft wird, um sie danach wirtschaftlich (nicht rechtlich !) in das Inlandsunternehmen einzugliedern.⁵⁾ Da die vorliegende Untersuchung sich auf das Verhältnis Deutschland - Schweiz beschränkt, werden nur mögliche Standorte in der Schweiz betrachtet.

1) Vgl. BÖVENTER, E. von, (Standortpolitik), S. 443 ff.

2) SEITZ/ZIMMERMANN, (Standortfaktoren), S. 504; vgl. auch WITTGEN, R., (Einführung), S. 155 ff.

3) Vgl. S. 13 dieser Arbeit.

4) Vgl. POHMER, D., (Unternehmensformen), insbes. S. 681 ff.

5) Reine Portfolioinvestitionen sollen aber ausgeschlossen sein. Vgl. LIPPENS, W., Investitionen im Ausland, S. 685.

Eine Standortentscheidung wird allgemein als schwer korrigierbar, wenn nicht als irreversibel bezeichnet. Das trifft sicherlich für Betriebstätten und Tochtergesellschaften zu, welche über umfangreiches, schwer liquidierbares Anlage- und Vorratsvermögen verfügen. Insbesondere in der Schweiz sind jedoch Gesellschaften gegründet worden, welche sich durch eine außerordentlich hohe Standortelastizität auszeichnen. Die Standortentscheidung, welche der Gründung derartigen Gesellschaften vorausgeht, ist deshalb mit weit weniger Ungewißheit behaftet als dies auf standortfixe Unternehmen zutrifft. Die Basisgesellschaft als standortflexible Auslandsunternehmung bedarf deshalb einer gesonderten Betrachtung.

Die Verfolgung personenbezogener Ziele führt schließlich dazu, auch die Steuerbelastung der Unternehmenseigner in die Standortentscheidung einzubeziehen. Da der "Standort" natürlicher Personen aber mit ihrem Wohnsitz identisch ist und dieser für Umfang und Ausmaß der Steuerpflicht bedeutend ist, muß auch die Wohnsitzverlegung des Unternehmenseigners in die Standortentscheidung einbezogen werden.

Um den Einfluß des nationalen und internationalen Steuerrechts auf die Standortentscheidung aufzuzeigen ist schließlich davon auszugehen, daß die übrigen Standortfaktoren nicht nur konstant, sondern auch gleich sind. Die Annahme der Gleichheit der Standortfaktoren ist zugegebenermaßen äußerst problematisch.¹⁾ Annahmen über die Änderung sonstiger Standortfaktoren im Rahmen dieser Arbeit sind aber genauso willkürlich und problematisch. Im konkreten Einzelfall liefert erst die Änderung sämtlicher Standortfaktoren eine Aussage über den Vor- oder Nachteil eines Standortes.

Die Standortentscheidung ist deshalb eine Entscheidung über geographische Lage und Rechtsform neuzugründender Unternehmen oder Unternehmensteile, wobei bereits getroffene oder noch zu treffende Wohnsitzentscheidungen der Unternehmenseigner bei Verfolgung personenbezogener Ziele berücksichtigt werden müssen.

1) Ist im Ausland z.B. das Lohnniveau höher, so vermindert sich c.p. der steuerpflichtige Gewinn, aber auch die Steuerlast. Erst die Berücksichtigung beider Faktoren gibt Ausschluß über den zu erwartenden Gewinn nach Steuern, welcher dem Oberziel zugrunde liegt.

Teil B

Grundlagen des relevanten Steuerrechts

1 Das nationale Steuerrecht der BRD und der Schweiz

11 Das deutsche Steuersystem

Es ist nicht Aufgabe dieser Arbeit, einen detaillierten Überblick über Entwicklung und Stand des geltenden Steuerrechts der BRD zu geben.¹⁾ Für die steuerliche Strukturplanung,²⁾ der die steuerliche Standortplanung zuzurechnen ist, genügt im allgemeinen die Kenntnis der Struktur der Steuergesetze. "Nicht die Fülle an Einzelplänen und an Detaillierung, sondern die Vollständigkeit der Planung im Sinne der Berücksichtigung aller entscheidenden Tatbestände außer- und innerbetrieblicher Art macht den Wert einer solchen Planung aus."³⁾ Die Kenntnis dieser Struktur wird als bekannt vorausgesetzt. Deshalb soll nur die Besteuerung der ins Ausland fließenden Dividenden sowie Steuerreformpläne kurz umrissen werden.

111 Dividendenzahlungen an ausländische Gesellschaften

Ist eine ausländische Gesellschaft an einer inländischen Kapitalgesellschaft beteiligt, so entfällt auf die Gewinnanteile lediglich 25 % Kapitalertragsteuer (§§ 43, 44 EStG), durch welche die inländische Steuerschuld abgegolten ist (§ 50 Ziff. 4 EStG). Gewährt der ausländische Staat das internationale Schachtelprivileg, weil an der inländischen Gesellschaft eine Schachtelbeteiligung besteht, so werden diese Dividenden im Sitzland der ausländischen Gesellschaft nicht mehr besteuert. Man bezeichnet diesen Sachverhalt als den "Ausländereffekt" des gespaltenen Körper-

1) Vgl. dazu BÜHLER-SCHERPF, Bilanz und Steuer; KRUSE, H.W., Steuerrecht; PAULICK, H., (Lehrbuch); ROSE, G., (Die Ertragsteuern); ROSE, G., (Die Verkehrsteuern); WÖHE, G., (Steuerlehre I); alle mit weiteren Literaturhinweisen.

2) Vgl. SCHOCKENHOF, H., (Steuerplanung), S. 134.

3) GUTENBERG, E., (Die Produktion), S. 149.

schaftsteuersatzes. Das folgende Beispiel verdeutlicht die Steuerersparnis:¹⁾

Inländische Anteilseigner
(Kapitalgesellschaft)

Gewinn	100
- KSt	23,4 ²⁾
verbleiben	76,6
- Nachsteuer	
36 % von 76,6	27,6
verbleiben	49,0

Ausländischer Anteilseigner
(Kapitalgesellschaft)

Gewinn	100
- KSt	23,4
verbleiben	76,6
- KapEst	
25 % von 76,6	19,2
verbleiben	57,4

Sollen die gesamten Gewinne bei der Untergesellschaft verbleiben, so ermäßigt sich die dargestellte Steuerersparnis um die Gesellschaftsteuer, welche für die Wiederanlage der an die ausländische Obergesellschaft ausgeschütteten Gewinnanteil bei der inländischen Gesellschaft zu entrichten ist.³⁾

112 Steuerreformpläne

Die Reformbedürftigkeit des deutschen Steuersystems wird heute allgemein anerkannt.⁴⁾ Die Kritik richtet sich vor allem gegen die zu große Zahl von Einzelsteuern, gegen unterschiedliche Bemessungsgrundlagen bei den Substanzsteuern, gegen die Überschneidung von Einzelsteuern und gegen komplizierte Steuererhebungsformen.

Ausmaß und Umfang der Steuerreformen sind bei der Bedeutung der Steuern in fiskal-, wirtschafts- und gesellschaftspolitischer Hinsicht aber in starkem Maße von politischen Konstellationen

1) Entnommen aus WÖHE, G., (Steuerlehre I), S. 129.

2) Die Körperschaftsteuer selbst ist eine nicht abzugsfähige Betriebsausgabe, weshalb die maximale Ausschüttung unter 85 % liegt. Vgl. zu den Einzelheiten: HAASE, K.D., (Ertragsbesteuerung), S. 414 f.; HAASE, K.D., (Ertragsteuerbelastung), S. 157 ff.; ROSE, G., (Die Ertragsteuern), S. 158 und 168.

3) Vgl. auch KRAUSHAAR, R., (Vorteile).

4) Am 17.12.1968 wurde deshalb von der Bundesregierung eine Kommission eingesetzt, deren Aufgabe es war, Lösungsvorschläge für eine Reform des Steuersystems zu unterbreiten. 3 Jahre später lagen die Ergebnisse vor. Vgl. STEUERREFORMKOMMISSION, (Gutachten).

anhängig. Das gilt insbesondere für jene Reformen, die eine Änderung der bestehenden Steuerlast für bestimmte Berufs- oder Sozialgruppen bedeuten.

Im Einkommensteuerrecht ist eine Erhöhung des Spitzensteuersatzes auf 56 % vorgesehen¹⁾ wobei die Ergänzungsabgabe aufgehoben werden soll.²⁾ Ob davon die Standortentscheidung des Unternehmers beeinflußt wird, kann nicht beurteilt werden, da auch eine Aufhebung der Gewerbesteuer bzw. der Gewerbekapitalsteuer diskutiert wird.³⁾ Die Aussichten dazu sind allerdings äußerst gering.

Für den zwischenstaatlichen Bereich ist vor allem eine mögliche Körperschaftsteuerreform bedeutsam. Prinzipiell geht es um die Beseitigung der Doppelbelastung der ausgeschütteten Gewinne einer Kapitalgesellschaft durch Körperschaft- und Einkommensteuer. Im Endergebniss sollen sämtliche, also auch die einbehaltenen Gewinne der Kapitalgesellschaft so besteuert werden, als wären sie unmittelbar beim Anteilseigner angefallen. Eine konsequent durchgeführte Reform würde vor allem die Bestimmungen über Schachtelgesellschaften, Organschaft und verdeckte Gewinnausschüttung überflüssig machen. Von den zahlreichen Vorschlägen, die zu diesem Thema gemacht worden sind,⁴⁾ scheint das Anrechnungssystem⁵⁾ die größten Aussichten auf Realisierung zu besitzen. Nach diesem System wird der Gesamtgewinn einer Kapitalgesellschaft einem proportionalen Steuersatz unterworfen. Bei Gewinnausschüttungen wird die darauf entfallende Steuer auf die Einkommensteuerschuld des Anteilseigners angerechnet. Die einbehaltenen Gewinne bleiben allerdings mit der Körperschaftsteuer belastet. Bei einer Aufhebung des gespaltenen Körperschaftsteuersatzes würde die deutsche Kapitalertragsteuer für ausländische Anteilseigner mit qualifizierter Beteiligung nach den meisten Doppelbesteuerungsabkommen

1) Die ursprünglichen Vorschläge für die Spitzensteuersätze schwankten zwischen 55 % und 60 % bzw. 62,5 % bei der KSt. Vgl. STEUERREFORMKOMMISSION, (Gutachten), S. 217 und 348; WISSENSCHAFTLICHER BEIRAT beim Bundesministerium der Finanzen, (Gutachten), S. 43 und 52.

2) Vgl. STEUERREFORMKOMMISSION, (Gutachten), S. 225 f.

3) Vgl. INSTITUT "FINANZEN UND STEUERN", Die große Finanzreform, S. 48-52; INSTITUT "FINANZEN UND STEUERN", Zur Steuerreform - Die Realsteuer, S. 45-58; KOMMISSION FÜR DIE FINANZREFORM, (Gutachten), S. 96 ff.; STEUERREFORMKOMMISSION, (Gutachten), S. 731 ff.

4) Vgl. ENGELS, W./STUTZEL, W., Teilhabersteuer; KREILE, R., (Reform), S. 893 ff.; MEILICKE, H., (Umwandlung), S. 213 ff.; STEUERREFORMKOMMISSION, (Gutachten), S. 316 ff.

5) Vgl. STEUERREFORMKOMMISSION, (Gutachten), S. 320 ff.; INSTITUT "FINANZEN UND STEUERN", (Anrechnungsverfahren), insbes. S. 35 - 66.

auf 15 % begrenzt. Um den bisherigen begünstigenden Ausländereffekt aufzuheben, sehen die Reformüberlegungen für diesen Fall vor, daß für Ausländer deren Wohnsitzstaat das internationale Schachtelprivileg gewährt, die Körperschaftsteuer als Definitivsteuer ausgestaltet wird bei gleichzeitigem Fortfall der Kapitalertragsteuer. Ausländische Anteilseigner, die Minderheitsanteile halten, wären durch diese Regelungen benachteiligt, für sie wird eine Spaltung der auf den Dividenden liegenden Körperschaftsteuer in einen definitiven und einen anrechenbaren Teil erwogen.¹⁾

1) Vgl. zu den außensteuerrechtlichen Problemen der Körperschaftsteuerreform: BEZOLD, W., (Anrechnungsverfahren), S. 118 ff.; HOYER, W., (Ausländereffekt), S. 2429 ff.; STEUERREFORMKOMMISSION, (Gutachten), S. 349 ff.; VOGEL, H., (Anrechnungsverfahren), S. 263 ff.; WÖHE, G., (Anrechnungsverfahren), S. 303 ff.

12 Das schweizerische Steuersystem

121 Die Träger der Steuerhoheit

"Das schweizerische Steuersystem ist ausgesprochen historisch, traditional, durchaus eigenständig und keinem andern ähnlich."¹⁾ Die Eidgenossenschaft besteht aus 25 Kantonen, deren Souveränität durch die Bundesverfassung garantiert wird. Träger der Steuerhoheit sind nach schweizerischem Verfassungsrecht der Bund und die Kantone. Während der Bund nur solche Steuern und Zölle erheben darf, die ihm die BV ausdrücklich zuweist (Art. 3 BV), sind den Kantonen lediglich darin Grenzen gesetzt, daß sie keine Steuern erheben dürfen, welche durch die Verfassung ausschließlich dem Bund vorbehalten sind.

Im Rahmen ihrer Steuerhoheit gewähren alle Kantone ihren Gemeinden Steuerhoheit,²⁾ in einzelnen Kantonen wird sogar den Kreisen bzw. Bezirken eigene Steuerhoheit zugestanden. Dieses Nebeneinander der verschiedenen Steuerordnungen macht es erforderlich, daß wir uns bei der Darstellung des komplexen Sachverhaltes auf die wesentlichen Grundlagen beschränken.³⁾

Einen Überblick über die wichtigsten schweizerischen Steuern vermittelt die Tab. 1, S. 35, aus der auch ersichtlich ist, wem die Steuerhoheit zusteht.⁴⁾ Die Aufstellung macht auch die Besonderheit des schweizerischen Steuersystems deutlich, das Fehlen einer

1) HIGY, C., (Steuersystem), S. 27.

2) Vgl. BLUMENSTEIN, E., System des Steuerrechts, insbes. S. 32 ff.

3) Im Rahmen dieser Arbeit bleibt auch kein Platz, um auf die Organisation der Finanzverwaltung sowie der Finanzgerichtsbarkeit der Schweiz einzugehen. Eine umfassende Information über die schweizerischen Steuern liefert das Gesamtwerk: "Die Steuern der Schweiz", Hrsg. EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, Basel, Loseblattausgabe, I. Teil: Einkommen- und Vermögensteuern natürlicher Personen, II. Teil: Ertrag- und Kapitalsteuern juristischer Personen, III. Teil: Erbschaft- und Schenkungsteuern, Vermögensverkehrssteuern, Verbrauch- und Aufwandsteuern, IV. Teil: Sammlung schweizerischer Gesetze über die direkten Steuern.

Ein der deutschen AO vergleichbares "steuerliches Grundgesetz" kennt die Schweiz nicht. Die entsprechenden Bestimmungen finden sich in den Einzelgesetzen.

4) Die Kantone partizipieren an bestimmten Bundessteuern, während andererseits die Gemeinden am Steueraufkommen gewisser Kantonssteuern beteiligt sind. Für die Standortentscheidung ist jedoch die Verteilung des Steueraufkommens bedeutungslos.

Tabelle 1

Steuern der Schweiz

- 35 -

	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	XII	XIII	XIV	XV
Bund	B	-	-	-	-	B	-	B	-	-	B	-	-	-	-
Aargau	K	G	-	-	-	-	-	-	K	K	-	K	-	-	K (G)
Appenzell AR	K	G	-	-	-	-	(G)	-	K	-	-	-	(G)	-	(G)
Appenzell UR	K	G	-	-	-	-	-	-	K	-	-	-	-	G	(G)
Basel-Land	K	G	-	-	-	-	-	-	K	-	-	-	(G)	-	-
Basel-Stadt	K	G	-	-	-	-	-	-	K	-	-	-	-	-	-
Bern	K	G	-	-	-	-	-	-	K	-	-	-	-	-	-
Freiburg	K	G	-	-	-	-	-	-	K	-	-	-	-	-	-
Genève	K	G	-	-	-	-	-	-	K	-	-	-	-	-	-
Glarus	K	G	-	-	-	-	-	-	K	-	-	-	-	-	-
Graubünden	K	G	-	-	-	-	-	-	K	-	-	-	-	-	-
Lucerne	K	G	-	-	-	-	-	-	K	-	-	-	-	-	-
Neuchâtel	K	G	-	-	-	-	-	-	K	-	-	-	-	-	-
Nidwalden	K	G	-	-	-	-	-	-	K	-	-	-	-	-	-
Obwalden	K	G	-	-	-	-	-	-	K	-	-	-	-	-	-
St. Gallen	K	G	-	-	-	-	-	-	K	-	-	-	-	-	-
Schaffhausen	K	G	-	-	-	-	-	-	K	-	-	-	-	-	-
Schwyz	K	G	-	-	-	-	-	-	K	-	-	-	-	-	-
Solothurn	K	G	-	-	-	-	-	-	K	-	-	-	-	-	-
Tessin	K	G	-	-	-	-	-	-	K	-	-	-	-	-	-
Thurgau	K	G	-	-	-	-	-	-	K	-	-	-	-	-	-
Uri	K	G	-	-	-	-	-	-	K	-	-	-	-	-	-
Vaud	K	G	-	-	-	-	-	-	K	-	-	-	-	-	-
Vallée	K	G	-	-	-	-	-	-	K	-	-	-	-	-	-
Zug	K	G	-	-	-	-	-	-	K	-	-	-	-	-	-
Zürich	K	G	-	-	-	-	-	-	K	-	-	-	-	-	-

I = Einkommen- und Vermögenssteuer;

II = Personal- und Haushaltungssteuer;

III = Wertschöpfungs- und Lotteriegewinnsteuer;

IV = Liegenschaftsteuer;

V = Erbschaftsteuer;

VI = Zölle, Umsatzsteuer;

VII = Handelssteuer;

VIII = Motorfahrzeugsteuer;

IX = Kantonal Stempelabgaben;

X = Tabak-, Biersteuer;

XI = Bekanntheitssteuer;

XII = Vergütungssteuer;

XIII = Hundesteuer;

XIV = Diverse (Wasserwerk-, Miet-, Lotterien-, Getränkesteuer etc.);

XV = Diverse (Wasserwerk-, Miet-, Lotterien-, Getränkesteuer etc.).

VIII = Eidgenössische Stempelabgaben;

IX = Motorfahrzeugsteuer;

X = Kantonal Stempelabgaben;

XI = Tabak-, Biersteuer;

XII = Bekanntheitssteuer;

XIII = Vergütungssteuer;

XIV = Hundesteuer;

XV = Diverse (Wasserwerk-, Miet-, Lotterien-, Getränkesteuer etc.);

XVI = Diverse (Wasserwerk-, Miet-, Lotterien-, Getränkesteuer etc.);

XVII = Diverse (Wasserwerk-, Miet-, Lotterien-, Getränkesteuer etc.);

XVIII = Diverse (Wasserwerk-, Miet-, Lotterien-, Getränkesteuer etc.);

XIX = Diverse (Wasserwerk-, Miet-, Lotterien-, Getränkesteuer etc.);

XX = Diverse (Wasserwerk-, Miet-, Lotterien-, Getränkesteuer etc.);

XXI = Diverse (Wasserwerk-, Miet-, Lotterien-, Getränkesteuer etc.);

einheitlichen Gesetzgebung für die direkten Steuern.¹⁾
 Bevor auf die wichtigsten Einzelsteuern eingegangen wird, sei noch eine Besonderheit des schweizerischen Steuersystems erwähnt: das Auseinanderklaffen von Veranlagungs- und Bemessungsperiode bei den Ertragsteuern.²⁾ In den meisten Kantonen und im Bund gilt bei den Einkommensteuern eine zweijährige Veranlagungsperiode mit jährlicher Steuererhebung (Steuerperiode). Als Bemessungsgrundlage dient dabei das Durchschnittseinkommen der beiden, der zweijährigen Veranlagungsperiode vorangehenden Geschäftsjahre (Bemessungs- oder Berechnungsperiode).³⁾
 Beispiel für die direkte Bundessteuer:⁴⁾

Bemessungs- periode	Gewinn	Veranlagungs- periode	Steuer- periode	zu versteuern- der Gewinn
1967	980.000	1969/70	1969	1.000.000
1968	1.020.000		1970	1.000.000
1969	1.100.000	1971/72	1971	1.050.000
1970	1.000.000		1972	1.050.000
1971	1.120.000	1973/74	1973	1.160.000
1972	1.200.000		1974	1.160.000

Die Veranlagungs- und dementsprechend die Bemessungsperioden sind durch Gesetz festgelegt. Für die einzelne Unternehmung kann es deshalb keine Veranlagungsperiode 1970/71 geben. Ändert sich der Steuersatz innerhalb einer zwei Steuerperioden unfassenden

-
- 1) Vgl. HIGY, C., (Steuersystem), S. 40.
 - 2) Vgl. BLUMENSTEIN, I., (Steuerperiode), S. 369 ff.; HUNZINGER, M., (Zuordnung), S. 113 ff. und S. 177 ff.; ISLER, E., Steuern in der Schweiz, S. 16 und 40.
 - 3) Die Tab. 2, S. 37 enthält die unterschiedlichen kantonalen Regelungen für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften. Diese Tab. gilt, von wenigen Ausnahmen abgesehen, auch für natürliche Personen und sonstige juristische Personen.
 - 4) Eine ausgezeichnete Zusammenfassung der mit der Pränumerando-Besteuerung zusammenhängenden Fragen findet sich bei ISLER, E., (Besteuerung), S. 417 ff. Aus den dort aufgeführten Beispielen läßt sich unschwer die betriebswirtschaftliche Bedeutung dieser Besteuerungsart erkennen. Durch das Hintennach-Hinken der Besteuerung wird das Unternehmen in jenen Fällen begünstigt, in denen es steigenden Gewinn erwirtschaftet, bei einer Verschlechterung der Geschäftslage jedoch kumulieren sich die allgemeinen Nachteile mit jenen hoher Steuerzahlungen.

Tabelle 2 Veranlagungs- und Bemessungsperioden bei der
Ertragsteuer von Kapitalgesellschaften und
Genossenschaften¹⁾

	Veranlagungsperiode Jahre	Bemessungsperiode Vorjahre
Bund	2	2
Aargau	2	2
Appenzell AR	2	2
Appenzell IR	2	2
Basel-Land	1	1
Basel-Stadt	1	1 ²⁾
Bern	2	2
Freiburg	2	2
Genf	1	1
Glarus	2	2
Graubünden	2	2
Luzern	2	2
Neuenburg	1	1
Nidwalden	2	2 ³⁾
Obwalden	2	2
St.Gallen	1	1 ²⁾
Schaffhausen	2	2
Schwyz	2	2
Solothurn	1	1
Tessin	1	1
Thurgau ⁴⁾	1	1
Uri	2	2
Waadt	2	2
Wallis	1	1
Zag	2	2
Zürich	1	1

1) Quelle: Die Steuern der Schweiz II.

2) Bemessungs- und Steuerperiode fallen zusammen; die Veranlagung findet im darauffolgenden Jahr statt.

3) Zwischen Bemessungs- und Steuerperiode wird ein Jahr eingeschoben.

4) Bei wenig schwankenden Jahreserträgen kann die kantonale Steuerverwaltung die Veranlagung alle zwei Jahr auf Grund des durchschnittlichen Ertrages der beiden Vorjahre anordnen.

Veranlagungsperiode, so ändert sich auch die Steuerschuld der betreffende Steuerperiode. Für neu in die Steuerpflicht eintretende oder ausscheidende Unternehmen gelten Sonderbestimmungen.¹⁾

122 Die wichtigsten Bundessteuern

Der Umfang der zu erhebenden Bundessteuern ist in den Art. 28, 41bis²⁾ und 41ter²⁾ BV festgelegt.

1221 Erfolgssteuern

Nach Art. 41ter Abs. 1 Buchst. c BV steht dem Bund die Erhebung einer "direkten Bundessteuer" zu. Gegenwärtig besteht für diese direkte Bundessteuer noch die Bezeichnung "Wehrsteuer", da sie ursprünglich erhoben wurde, um den steigenden Verteidigungsetat der Schweiz zu finanzieren.³⁾ Da sich der Begriff "Wehrsteuer" in über 30jähriger Praxis eingebürgert hat, wollen wir ihn auch weiterhin verwenden.⁴⁾ Nach Art. 41ter Abs. 1 BV ist die Erhebung dieser Steuer bis Ende 1982 befristet! Dieser Passus gewinnt an Bedeutung, wenn man sich vergegenwärtigt, daß Verfassungsänderungen in der Schweiz dem obligatorischen Referendum unterliegen. Somit entfällt ab dem Jahre 1983 die Wehrsteuer, wenn bis dahin keine Verfassungsänderung die Frist verlängert.

Die unbeschränkte Wehrsteuerpflicht entsteht durch persönliche Zugehörigkeit (Wohnsitz, Aufenthalt, Sitz bei juristischen Personen), die beschränkte Steuerpflicht durch wirtschaftliche Zugehörigkeit (Eigentum an Grundvermögen, Betriebstätte, Inhaber oder Teilhaber von geschäftlichen Betrieben in der Schweiz u.a.m.) zur Schweiz (Art. 3 WStB).

1) Vgl. BLUMENSTEIN, I., (Steuerperiode), S. 390 f.; BORKOWSKY, R., (Unternehmungspolitik), S. 255 f.; MEGERT, CH., (Jahressteuer), S. 94.

2) In den schweizerischen Gesetzen werden anstatt der Buchstaben "a"....die entsprechenden lateinischen Bezeichnungen "bis".... verwendet.

3) Vgl. zur historischen Entwicklung GROSSMANN, H., (Kausalzusammenhang), S. 69, FN 3; GRÜTTER, A., (Wehrsteuer); OECHSLIN, H., (Bundessteuersystem); RITSCHARD, W., (Steuerharmonisierung), S. 25.

4) Der Begriff "direkte Bundessteuer" wurde erst durch Volksentscheid vom 6. Juni 1971 in die Verfassung eingeführt. Bis zum Vorliegen der entsprechenden Ausführungsgesetze gilt auch weiterhin die Bezeichnung "Wehrsteuer".

A. Die Wehrsteuer der natürlichen Personen¹⁾

Steuerbemessungsgrundlage ist das Einkommen (Art. 18 WStB). Was als Einkommen gilt richtet sich nach Art. 21 WStB. Im einzelnen fällt darunter: Erwerbseinkommen, Einkommen aus unbeweglichem und beweglichem Vermögen,²⁾ Kapital-, Grundstücks-, Spekulations- und Veräußerungsgewinne, die vier zuletzt genannten aber nur, sofern sie im Betrieb eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens erzielt werden.³⁾ Private Kapitalgewinne sind dagegen steuerfrei. Vom Roheinkommen werden abgezogen (Art. 22 WStB): die Gewinnungskosten, Abschreibungen, Geschäftsverluste, Schuldzinsen, Rückstellungen, Zuweisungen an Personalfürsorgeeinrichtungen, sofern sicher gestellt ist, daß jede zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen ist, Versicherungsprämien usw. Diese Abzüge werden aber nur insoweit gewährt, als das gesamte Einkommen des Steuerpflichtigen der Wehrsteuer unterliegt (Art. 24 WStB), sonst ist nur ein entsprechender Anteil abzugsfähig. Buchführungspflichtige können vom Durchschnittseinkommen der Bemessungsperiode den Verlust der beiden, der Bemessungsperiode vorangegangenen Geschäftsjahre abziehen, sofern er nicht mit sonstigem Einkommen verrechnet werden konnte (Art. 41 Abs. 2 WStB). Nicht abzugsfähig sind die eidgenössischen und kantonalen sowie kommunalen Einkommen- und Vermögensteuern (Art. 23 WStB). Auf das so ermittelte Reineinkommen gewährt Art. 25 WStB schließlich noch Sozialabzüge.

Für die Festlegung des Steuersatzes kommt der BV wiederum übertragende Bedeutung zu. Art. 41ter Abs.5 Buchst. c BV bestimmt nämlich, daß der Steuersatz 9,5 % vom Einkommen der natürlichen Personen nicht überschreiten darf und die Steuerpflicht frühe-

-
- 1) Personengesellschaften werden nicht als Steuersubjekte behandelt. Steuerpflichtig sind ihre Gesellschafter mit den ihnen zuzurechnenden Anteilen am Einkommen (Art. 18 Abs. 2 WStB).
 - 2) "Darunter fallen nicht nur die ordentlichen und außerordentlichen Dividenden einer Gesellschaft, sondern auch alle andern wiederkehrenden oder einmaligen Ausschüttungen aus dem Gewinn oder den Reserven einschließlich der verdeckten Gewinnausschüttungen und der Ausschüttungen auf Genußscheinen."
MASSHARDT, H., (Wehrsteuer), Art. 21, Anm. 41.
 - 3) Vgl. GYGAX, E., (Steuerlexikon II), S. 38-42.

stens bei einem reinen Einkommen von Fr. 9000 für Ledige bzw. Fr. 11000 für Verheiratete beginnen darf. Dieser Satz kann ermäßigt, oder um maximal 10 % erhöht werden.¹⁾ Interessant ist weiterhin das verfassungsmäßige Gebot, die Folgen der kalten Progression für die Steuer vom Einkommen der natürlichen Personen periodisch auszugleichen.²⁾

Der Wehrsteuertarif (Art. 40 WStB) bietet auszugsweise folgendes Bild:

Für 9.700 Fr. Einkommen	20	Fr.
und für je weitere 100 Fr. Einkommen	1	Fr. mehr
Für 55.000 Fr. Einkommen	1628	Fr.
und für je weitere 100 Fr. Einkommen	8	Fr. mehr
Für 93.500 Fr. Einkommen	5148	Fr.
und für je weitere 100 Fr. Einkommen	12	Fr. mehr
Für 242.900 Fr. Einkommen	23.075,50	Fr.
und für je weitere 100 Fr. Einkommen	9,50	Fr. mehr

Die danach geschuldeten Steuerbeträge werden um 10 % erhöht. Zur Bestimmung des Steuersatzes ist das Welteinkommen des Steuerpflichtigen heranzuziehen (Art. 44 WStB).

B. Die Wehrsteuer der juristischen Personen³⁾ 4)

Art. 48 WStB lautet:

Die Wehrsteuer der inländischen Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung umfaßt, vorbehältlich Art. 53:

- 1) Von dieser Möglichkeit ist inzwischen Gebrauch gemacht worden. Der Maximalsteuersatz bei natürlichen Personen beträgt z.Z. 10,45 %. Gleichzeitig wurde aber der Wehrsteuer-Tarif gestreckt. Vgl. Bundesgesetz über die Erhöhung der Warenumsatzsteuer und der Wehrsteuer und den Ausgleich der Folgen der kalten Progression vom 21. März 1973, BBl. 1973 I, S. 768.
- 2) Die Schweiz hat damit auf steuerlichem Gebiet die Konsequenzen aus der zunehmenden inflationären Entwicklung der Weltwirtschaft gezogen.
- 3) Hier sollen nur die Kapitalgesellschaften betrachtet werden, da die übrigen juristischen Personen (z.B. Vereine, Stiftungen) vielfach wie natürliche Personen besteuert werden, wobei sie zusätzlich noch eine Ergänzungssteuer auf das Vermögen zu entrichten haben.
- 4) Vgl. auch ATTINGER, H., (Besteuerung).

a) eine Steuer vom Reinertrag

b) eine Ergänzungssteuer vom einbezahlten Teil des im Handelsregister eingetragenen Grund- oder Stammkapitals sowie von den offenen und stillen Reserven.¹⁾

Diese Bestimmungen legen einen Vergleich mit der deutschen Gewerbesteuer nahe, die ja auch in eine Gewerbeertrag- und eine Gewerbekapitalsteuer zerfällt.

Bei der Berechnung des steuerbaren Reinertrages ist vom Saldo der nach OR ermittelten Gewinn- und Verlustrechnung auszugehen, der um alle vor Berechnung dieses Saldos ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung geschäftsmäßig begründeter Unkosten verwendet wurden²⁾ sowie um Abschreibungen und Rückstellungen, die nicht geschäftsmäßig begründet sind, zu berichtigen ist (Art. 49 WStB).³⁾ Im Gegensatz zu der Regelung für natürliche Personen sind die direkten Steuern des Bundes, der Kantone und Gemeinden abzugsfähig.⁴⁾

Die Vorschriften für die Warenbewertung sowie die Absetzung für Abnutzung sind in der Schweiz im allgemeinen großzügiger geregelt als in der BRD.⁵⁾ Allerdings sollte nicht übersehen werden, daß die Schweiz unter dem Eindruck der Preissteigerungen dazu übergegangen ist, die steuerlich wirksamen Abschreibungen einzudämmen.⁶⁾ Vorherrschend ist die degressive Abschreibungsmethode. Im wesentlichen gleichen sich die Bestimmungen für natürliche und juristische Personen hinsichtlich der Einkommensermittlung. Bei der Berechnung des für die Ergänzungssteuer maßgebenden Eigenkapitals sind nur jene stillen Reserven einzubeziehen, die

1) Vgl. RÜTTIMANN, J.P., (Kapital).

2) Zu den nicht geschäftsmäßig begründeten Unkosten gehören auch verdeckte Gewinnausschüttungen, die etwa gleichermaßen definiert werden wie im deutschen Steuerrecht. Vgl. BGE 82 I 288; STORCK, W., (Steuerumgehung), S. 470.

3) Vgl. MEIER, H., (Besteuerung).

4) Die Wehrsteuer wirkt deshalb bei juristischen Personen ausgleichend. Vgl. SENN, B., Standort und Steuern, S. 108 f.

5) Vgl. KÄNZIG, E., (Bewertung), S. 383 ff.; WEISS, E., (Steuer-system), S. 106. Eine über den Vergleich BRD - Schweiz hinausgehende Darstellung findet sich bei GÜBBELS, B., (Abschreibungen).

6) Vgl. BRB über die Einschränkung der steuerwirksamen Abschreibungen in den Jahren 1973 und 1974, vom 20.12.1972, AS 1972, S. 2994 und 10. Jan. 1973, AS 1973, S. 64.

bereits als Ertrag versteuert worden sind.¹⁾

Art. 57 WStB enthält den Steuertarif. Der Reinertrag wird dabei mit einem progressiven Satz besteuert, der von der Ausschüttung unabhängig ist. Der Dreistufentarif ist wie folgt gestaffelt:

3,0 % Grundsteuer vom gesamten Reinertrag;

3,0 % Zuschlag auf den Teil des Reinertrages, der 4 % Rendite übersteigt oder, wenn Kapital und Reserven weniger als Fr. 50.000 ausmachen, auf dem Fr. 2000 übersteigenden Teil des Reinertrages;

4,0 % Zuschlag auf den Teil des Reinertrages, der 8 % Rendite übersteigt oder, wenn Kapital und Reserven weniger als Fr. 50.000 betragen, auf dem Fr. 4000 übersteigenden Teil des Reinertrages.

Die danach geschuldete Steuer wird um 10 % erhöht. In allen Fällen darf die Steuer vom gesamten Reinertrag höchstens 8,8 % betragen.²⁾

"Rendite (....) ist das in Prozenten ausgedrückte Verhältnis des steuerbaren Reinertrages zum durchschnittlichen Betrag des einbezahlten Grund- und Stammkapitals und der Reserven in den während der Berechnungsperiode (....) abgeschlossenen Geschäftsjahren."³⁾ Für dieses Kapital wird auch der Ausdruck "Verhältniskapital" gebraucht. Seine Berechnung erfolgt nach den Grundsätzen, die auch für die Errechnung der Ergänzungssteuer unterliegenden Eigenkapitals maßgebend sind.⁴⁾

1) Es handelt sich um jene stillen Reserven, die aus der Handelsbilanz nicht ersichtlich sind, steuerrechtlich aber nicht als Kosten anerkannt und deshalb dem steuerbaren Reinertrag zugerechnet wurden. Vgl. ISLER, E., Steuern in der Schweiz, S. 43.

2) Diese Schranke setzt Art. 41ter Abs. 5 Buchst. c BV.

3) Art. 57 Abs. 2 WStB.

4) "Verhältniskapital nennt man die Größe, die zum steuerbaren Gewinn ins Verhältnis gesetzt wird, um die Ertragsintensität zu berechnen. Dieses Kapital ist nicht genau gleich groß wie das sogenannte Ergänzungssteuerkapital, von dem die Kapitalsteuer bezogen wird. Unterschiede entstehen schon deswegen, weil für beide Größen verschiedene Stichtage maßgebend sind: für erstere der Beginn der Berechnungsperiode, für letztere das Ende." GYGAX, E., (Steuerlexikon I), S. 133. Das Verhältniskapital ist im Gegensatz zum Steuerkapital nicht Steuerobjekt, sondern lediglich Hilfsmittel der Besteuerung. Vgl. EGLI, A., (Finanzierungen), S. 16. Aus Vereinfachungsgründen wollen wir bei unseren Berechnungsbeispielen davon ausgehen, daß beide Werte gleich groß sind.

Die Ergänzungssteuer (auch Kapitalsteuer genannt) ist proportional und beträgt 0,75 ‰, zuzüglich eines 10 %-igen Zuschlags = 0,825 ‰.¹⁾

Beispiel zur Wehrsteuerberechnung:

Eine AG habe einen Reinertrag von Fr.100.000,- und ein Verhältniskapital von Fr. 500.000.

3,0 % Grundsteuer von 100.000	= 3.000
- 4,0 % des Verhältnis-	
kapitals <u>20.000</u>	
3,0 % Zuschlagsteuer v.80.000	= 2.400
- 4,0 % des Verhältnis-	
kapitals <u>20.000</u>	
4,0 % Zuschlagsteuer v.60.000	= <u>2.400</u>
Steuer vom Reinertrag	7.800
0,75 ‰ vom steuerbaren Kapital (500.000)	<u>375</u>
	8.175
+ 10 % Zuschlag	<u>817,50</u>
Gesamte Wehrsteuer	8.992,50

An dem obigen Beispiel läßt sich unschwer erkennen, daß die Steuern vom Reinertrag umso geringer werden, je größer das Verhältniskapital bei konstantem Reinertrag ist. Andererseits wächst die Kapitalsteuer. "Dies führt dazu, daß sich eine steuergünstige Rendite ergibt, bei welcher die Gesamtbelastung des Ertrags aus der Summe von Ertrag- und Kapitalsteuer ein Minimum wird."²⁾

C. Die Verrechnungssteuer

Die Kompetenz des Bundes zur Erhebung einer Verrechnungssteuer ergibt sich aus Art. 41bis Abs. 1 Buchst. b BV. "Diese Steuer ist in erster Linie zur Bekämpfung der inländischen Steuerhinterziehung auf beweglichem inländischem Kapitalvermögen und dessen Ertrag eingeführt worden; daneben soll aber auch das Personen mit

1) Höchstgrenze nach Art. 41ter Abs.5 Buchst. c BV.

2) BORKOWSKY, R., (Unternehmenspolitik), S. 244. Vgl. auch die entsprechende Formel für die steuergünstigste Rendite auf S. 245 ebd.

Wohnsitz im Ausland gehörende schweizerische Wertschriftenvermögen mit einer Steuer auf dem Ertrag belastet werden."¹⁾ Ihrem Wesen nach läßt sie sich mit der deutschen Kapitalertragsteuer vergleichen.

Gegenstand der Verrechnungssteuer sind in erster Linie Obligationen- und Bankzinsen, Renten, Dividenden und andere Gewinnanteile,²⁾ sofern der Leistungsschuldner Inländer ist (Art. 4 VerStG). Steuerpflichtig ist der Leistungsschuldner (Art. 10 VerStG), der die Steuer auf den Gläubiger zu überwälzen hat (Art. 14 VerStG). Der Steuersatz beträgt 30 %.

Wie es der Name bereits ausdrückt, kann der unbeschränkt Steuerpflichtige die zu seinen Lasten gezahlte Verrechnungssteuer auf seine Einkommensteuern anrechnen, bzw. er kann Rückerstattung verlangen. Voraussetzung ist allerdings, daß die mit der Verrechnungssteuer belasteten Erträge genau bezeichnet werden. "Für Personen im Ausland jedoch ist die Verrechnungssteuer grundsätzlich eine endgültige Abgabe, es sei denn, ein DBA sähe eine Entlastung von dieser Steuer vor."³⁾

1222 Substanzsteuern

Sieht man von den Kapitalsteuern der juristischen Personen ab, die bereits bei der Wehrsteuer behandelt wurde, so werden vom Bund keine Substanzsteuern erhoben.

1223 Kantonale Steuern und Gemeindesteuern⁴⁾

Der Versuch, die örtlich bedingten Steuerbelastungsunterschiede in der Schweiz aufzuzeigen, scheint angesichts der Fülle der kantonalen und kommunalen Gesetzesbestimmungen zunächst zum Scheitern verurteilt. Bei näherer Betrachtung lassen sich jedoch Grundtendenzen feststellen, die im folgenden kurz herausgearbeitet werden sollen.

1) ISLER, E., Steuern in der Schweiz, S. 70.

2) Auch die verdeckten Gewinnausschüttungen zählen dazu.

3) BIANCHI, S., (Schweizer Steuern), S. 4.

4) Vgl. GYGAX, E., (Steuerlexikon II), S. 106 ff. und die z.T. etwas veraltete Darstellung bei HERRMANN, B. PH., (Steuern), S. 27 ff.

1231 Allgemeine Problematik der unterschiedlichen Gesetzgebung¹⁾

Die Gesetzgebungskompetenz der Kantone und Gemeinden führt heutzutage vor allem auf Grund folgender Tatbestände zu Steuerbelastungsdifferenzen:

1. Der Katalog der erhobenen Steuern differiert,²⁾
2. die Bemessungsgrundlagen für die einzelnen Steuern sind uneinheitlich geregelt,
3. die Steuersätze weichen voneinander ab.

Bei den kommunalen Einkommen- und Vermögensteuern bietet sich folgendes Bild:

- a) Gleiche Bemessungsgrundlage und gleicher Tarif wie der Kanton

Gemeinden der Kantone: Aargau, Appenzell AR, Appenzell IR, Bern, Freiburg, Genf, Glarus, Luzern, Neuenburg,³⁾ Nidwalden, Obwalden, St.Gallen, Schaffhausen, Schwyz, Tessin, Thurgau, Waadt, Zug, Zürich.

- b) Gleiche Bemessungsgrundlage wie der Kanton, aber eigener Tarif

Gemeinden der Kantone: Uri, Wallis.

- c) Eigene Steuerreglemente

Gemeinden der Kantone: Basel-Land,⁴⁾ Basel-Stadt,⁵⁾ Graubünden,⁴⁾ Solothurn.⁴⁾

Aufgrund dieser Tatbestände kann der Steuerpflichtige damit rechnen, daß zumindest innerhalb der Kantone gleiche Bemessungsgrundlagen gelten.

Die örtlich unterschiedliche Steuerbelastung durch gleichartige Steuern wird aber nicht nur infolge unterschiedlicher Bemessungsgrundlagen und Tarife, sondern auch durch unterschiedliche Steuer-

1) Vgl. auch SENN, B., (Standort und Steuern).

2) Vgl. Tab. 1, S. 35.

3) Das gilt nur für Kapitalgesellschaften. Natürliche Personen sowie sonstige juristische Personen werden nach den kantonalen Bemessungsgrundlagen, aber eigenem Tarif besteuert.

4) Die größeren Gemeinden haben ihre Gesetze aber in den Grundzügen den kantonalen Vorschriften angepaßt.

5) Der Kanton Basel-Stadt besitzt außer Basel nur zwei selbständige Gemeinden.

füße (=Steueranlage, Vielfaches) bestimmt. Der Steuerfuß ist jener Faktor oder Prozentsatz, mit dem die nach den Gesetzen errechnete Steuer, die sog. einfache Steuer, multipliziert wird, um die endgültige Steuerschuld zu erhalten. Ein Faktor 1,2 oder 120 % beim Kanton bzw. 0,85 oder 85 % bei der entsprechenden Gemeinde besagt bei einer einfachen Steuer von Fr. 10.000, daß die kantonalen Steuern (=Staatssteuern) und kommunalen Steuern im Endergebnis Fr. 20.500 ausmachen. Der Steuerfuß entspricht im deutschen Steuerrecht etwa den Hebesätzen der Gemeinden. Die Steuerfüße werden meistens jährlich¹⁾ von den Gemeinden und Kantonen aufgrund ihres Finanzbedarfs festgelegt.²⁾ Der Steuerfuß gilt im allgemeinen für alle periodischen Steuern, sofern nicht ausdrücklich Sonderbestimmungen eingreifen.

Die Abgrenzung der kantonalen Steuerhoheit wirft das Problem der interkantonalen Doppelbesteuerung auf. Art. 46 Abs. 2 BV sieht vor, daß durch Bundesgesetz die erforderlichen Bestimmungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung getroffen werden. Dazu ist es bis heute trotz zahlreicher Versuche jedoch nicht gekommen. Vielmehr blieb es dem BGE in zahlreichen Entscheidungen vorbehalten, Grundsätze zu entwickeln, nach denen sich die Kantone und Steuerpflichtigen zu richten haben.³⁾ "Der vorgesehene wirksame Schutz des Bürgers gegen innerkantonale Doppelbesteuerung ist somit vollauf vorhanden, doch seine tiefern Geheimnisse enthüllen sich nur dem, der sich im Schweiße seines Angesichts in die bundesgerichtliche Rechtsprechung oder mindestens in die entsprechenden Lehrbücher vertieft."⁴⁾ Im wesentlichen wurde das Wohnsitzprinzip als Grundlage für die unbeschränkte Steuerpflicht sowie das Belegenheitsprinzip (Grundstücke, Betriebstätte) als Grundlage für die beschränkte Steuerpflicht herausgearbeitet.

1) Im Kanton Zürich gilt der Steuerfuß jeweils für drei Jahre.

2) Manche Gemeinwesen sehen dabei in ihren Gesetzen Höchstgrenzen vor, andere legen überhaupt keine Grenzen fest oder verlangen lediglich bestimmte Mehrheitsverhältnisse bei der Beschlußfassung über die Höhe des Steuerfußes.

3) Vgl. LOCHER, K., (Doppelbesteuerungsrecht); SCHLUMPF, A., Bundesgerichtspraxis zum Doppelbesteuerungsverbot.

4) SIGAX, E., (Steuerlexikon II), S. 85. Vgl. auch BIANCHI, S., (Schweizer Steuern), S. 10 f.

1232 Die Ausgestaltung der Steuern

Das Schwergewicht der kantonalen und kommunalen Besteuerung liegt bei den direkten Steuern, die 1969 rund 86 % der Fiskaleinnahmen ausmachten.¹⁾ So wird heutzutage von allen Kantonen ein Einkommensteuersystem mit ergänzender Vermögensteuer für natürliche Personen praktiziert. Die juristischen Personen unterliegen weitgehend der Steuer von Reinertrag und Eigenkapital.

12321 Erfolgsteuern

A. Natürliche Personen

Grundsätzlich unterliegt das gesamte Einkommen des Steuerpflichtigen der kantonalen Einkommensteuer. Im wesentlichen gelten die gleichen Bestimmungen wie im Wehrsteuerrecht. Während Kapitalgewinne, die in einem zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmen erzielt wurden, überall steuerpflichtig sind, werden private Kapitalgewinne, die beim Verkauf von Wertschriften anfallen, kantonal unterschiedlich behandelt. (Vgl. Tabelle 3, S. 48).

Grundstücksgewinne werden in allen Kantonen besteuert, sei es, daß sie zum normalen Einkommen hinzugerechnet werden,²⁾ oder was der Regelfall ist, einer Sonderbesteuerung unterliegen.

Personengesellschaften sind keine Steuersubjekte, das Einkommen wird den Teilhabern zugerechnet. In den Kantonen Appenzell IR, Nidwalden und Obwalden sind die Teilhaber von Kapitalgesellschaften, welche im Kanton ihren Sitz haben und der vollen Ertragsteuer unterliegen, für die ihnen zufließenden Gewinnanteile von der Einkommensteuer befreit.

Manche Kantone (z.B. Basel-Land) passen das steuerbare Einkommen aufgrund einer Indexklausel der Geldentwertung an, um so die Folgen der kalten Progression zu beseitigen.³⁾

Die Steuersätze sind allgemein progressiv ausgestaltet, wobei

1) Vgl. WIDMER, M., (Steuerrecht), S. 289.

2) Das trifft vor allem bei gewerblichen Liegenschaftshändlern zu.

3) Vgl. MASSHARDT, H., (Tendenzen), insbes. S. 137 ff.

Tabelle 3

Besteuerung von Kapitalgewinnen bei
Wertschriftenveräußerungen aus dem Privatvermögen

Kanton

Aargau	-	Obwalden	-
Appenzell AR	-	St.Gallen	x ³⁾
Appenzell IR	-	Schaffhausen	-
Basel-Land	x ¹⁾	Schwyz	-
Basel-Stadt	x	Solothurn	x
Bern	x ²⁾	Tessin	-
Freiburg	-	Thurgau	x ⁴⁾
Genf	-	Uri	-
Glarus	-	Waadt	-
Graubünden	x ²⁾	Wallis	x ⁵⁾
Luzern	-	Zug	-
Neuenburg	-	Zürich	-
Nidwalden	-		

-
- 1) Zur Bestimmung des Steuersatzes werden Kapitalgewinne nur mit 50 % angerechnet.
 - 2) Nur wenn Erwerb und Veräußerung innerhalb eines Zeitraumes von 10 Jahren erfolgen, wird eine Steuerpflicht begründet.
 - 3) Der Beteiligungsgewinnsteuer unterliegen Gewinne aus der Veräußerung einer Beteiligung sofern diese mindestens 20 % betrug.
 - 4) Die Steuerpflicht entfällt, wenn zwischen Erwerb und Veräußerung mindestens 7 Jahre vergangen sind.
 - 5) Nur Kapitalgewinne, die aus einer Spekulationstätigkeit herühren, sind steuerpflichtig.

sich sowohl Stufentarife¹⁾ als auch Anstoßtarife¹⁾ finden. Das steuerpflichtige Mindesteinkommen ist in allen Fällen niedriger als bei der Wehrsteuer und auch die Spitzensteuersätze werden allgemein bei einem geringeren Einkommen erreicht; die direkten Steuern sind nicht abzugsfähig. Einen Überblick über die gegenwärtige Steuerbelastung der Spitzeneinkommen durch kantonale und kommunale Einkommensteuern gibt Tabelle 4, S. 50. In Spalte 3 und 4 dieser Tabelle sind der kantonale und durchschnittliche kommunale Steuerfuß für das Jahr 1972 berücksichtigt.

B. Juristische Personen

Wie bei der Wehrsteuer, so ist auch bei der Bemessung des steuerbaren Reinertrages der Kapitalgesellschaften vom Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung auszugehen, der wie bei der Wehrsteuer um die entsprechenden Positionen zu berichtigen ist. Hinsichtlich der Besteuerung von Kapitalgewinnen, insbes. Grundstücksgewinnen, gelten die gleichen kantonalen Bestimmungen wie für natürliche Personen.

Im Gegensatz zum Wehrsteuerrecht lassen jedoch nicht alle Kantone die direkten Steuern zum Abzug zu. **N i c h t** abzugsfähig sind die direkten Steuern in folgenden Kantonen: Appenzell AR, in den Gemeinden des Kantons Basel-Land, Bern, Graubünden, Nidwalden, Obwalden, Schaffhausen, Solothurn, Tessin, Thurgau, Uri, Wallis und Zürich.

Eine Reihe von Kantonen gewährt Steuererleichterungen für neue Industrien:²⁾ Appenzell AR, Appenzell IR, Bern, Freiburg, Graubünden, Luzern, Neuenburg, Nidwalden, Obwalden, St.Gallen, Schaffhausen, Schwyz, Tessin, Uri, Waadt, Wallis.

Die Steuern sind meistens progressiv ausgestaltet, wobei ein Minimal- und Maximalsatz festgelegt ist. Innerhalb dieser Grenzen richtet sich der Steuersatz im allgemeinen nach der Ertragsintensität, d.h. dem Verhältnis des steuerbaren Reinertrages zum Eigen-

1) Vgl. zu diesen Begriffen WÖHE, G., (Steuerlehre I), S. 98.

2) Die Steuererleichterungen sind im allgemeinen auf höchstens 10 Jahre begrenzt. Zudem wird gefordert, daß die Ansiedlung neuer Industrien im Interesse des Kantons liegen muß.

Tabelle 4

Einkommensbelastung in den Kantonen¹⁾

Kanton	Einkommens- höhe ab wel- cher der Spitzensteu- ersatz gilt	Spitzen- steuer- satz	Prozentuale Belastung des Arbeitseinkommens in % bei Einkommen von	
			100.000	200.000
Aargau	150.000	9,5	22,56	24,45
Appenzell AR	120.000	2,15	17,42	17,69
Appenzell IR	120.000	7,0	18,20	20,24
Basel-Land ²⁾	96.600	13,0	14,56	16,69
Basel-Stadt	115.500	22,0	18,56	19,54
Bern	140.500	5,45	21,46	24,62
Freiburg	52.000	10,0	18,68	19,03
Genf ³⁾	75.000	13,75	20,66	23,43
Glarus	140.000	17,5	19,96	21,37
Graubünden	294.000	11,0	18,53	21,33
Luzern	142.500	5,1	20,21	21,44
Neuenbürg	160.000	12,0	20,68	24,14
Nidwalden	56.700	2,3	13,43	13,66
Obwalden	60.000	2,0	17,83	18,26
St.Gallen ³⁾	150.000	5,6	18,96	20,89
Schaffhausen	125.000	10,0	21,49	22,65
Schwyz	72.000	4,0	20,13	20,70
Solothurn	200.000	9,0	19,48	21,95
Tessin	79.100	15,0	19,78	23,43
Thurgau	120.000	7,0	20,34	21,79
Uri	86.000	8,0	12,54	12,84
Vaud ³⁾	115.500	14,0	20,45	23,57
Wallis	65.000	11,0	21,59	21,78
Zug	117.000	8,0	17,19	17,77
Zürich	200.000	10,0	18,32	22,56

- 1) Quelle: Steuerbelastung in der Schweiz 1972, Hrsg. EIDGENÖSSISCHES STATISTISCHES AMT, S. 56, Tab. 13.
- 2) Vom Jahre 1973 an erhebt Basel-Land eine Reichtumsteuer, dabei handelt es sich um einen Zuschlag zur Staatssteuer. Bei Fr. 100.000 (Einkommen) beträgt der Zuschlag 10 %, bei Fr. 200.000 beträgt er 80 % und steigt für noch größere Beträge auf 140 % an.
- 3) Jeweils für Verheiratete.

kapital (Verhältniskapital). Im Kanton Bern z.B. beträgt der Einheitsansatz halb so viele Prozente, als der steuerbare Reingewinn Prozente des einbezahlten Kapitals und der als Gewinn versteuerten offenen und stillen Reserven ausmacht, aber mindestens 2 % und höchstens 5 %. Dieser einfache Ansatz ist wie üblich noch mit dem jeweiligen Steuerfuß von Kanton und Gemeinde zu multiplizieren. In Tabelle 5, S. 52 sind die Steuersätze der Kapitalgesellschaften in Spalte 1 und 2 angegeben. Spalte 4 und 5 enthalten den Steuerfuß¹⁾ für das Jahr 1972 wobei jeweils auf den Kantonshauptort abgestellt wurde.

Auf folgende Besonderheiten verdient noch hingewiesen zu werden: In den Kantonen Appenzell AR und Nidwalden werden Kapitalgesellschaften wie natürliche Personen besteuert, im Kanton Appenzell IR haben die Kapitalgesellschaften ein Wahlrecht, ob sie sich Sonderbestimmungen für juristische Personen unterwerfen wollen oder es vorziehen, wie natürliche Personen besteuert zu werden. Zudem unterliegen in einer Reihe von Kantonen auch juristische Personen der Kirchensteuer.²⁾

Eine Sonderstellung nimmt der Kanton St.Gallen ein. Die Steuer beträgt hier 4 % auf den vorgenommenen Ausschüttungen (offene und verdeckte Gewinnausschüttungen, besteuerte Rabatte und Rückvergütungen), soweit sie 6 % des steuerbaren Eigenkapitals nicht übersteigen; 6 % auf den verbleibenden Reinertrag der Fr.100.000 nicht übersteigt; 9 % auf den dann noch vorhandenen Restbetrag.

C. Sondersteuern

Eine Reihe von Kantonen erhebt Sondersteuern, die sich nach deutschen Steuerrecht als zweckgebundene, zeitlich befristete Ergänzungsabgaben zur Einkommen- und Vermögensteuer klassifizieren lassen. Sie sind jeweils im Steuerfuß berücksichtigt.

-
- 1) Diese Steuerfüße gelten, von wenigen Ausnahmen abgesehen, auch für die natürlichen Personen. Zur besseren Vergleichbarkeit werden alle Steuerfüße in Prozent angegeben.
 - 2) Die Kirchensteuern werden entweder in der Form erhoben, daß Zuschläge zu den Staatssteuern gemacht werden bzw. es werden die kantonale Bemessungsgrundlagen herangezogen und darauf der Steuerfuß der Kirchengemeinde angewandt. Es gibt aber auch Kirchensteuergesetze mit eigenen Tarifen.

Tabelle 5

Ertrags- und Kapitalsteuersätze juristischer Personen

Kanton	Einfache Steuer				Steuerfuß ⁶⁾	
	vom Ertrag		vom Kapital		Kanton	Gemeinde
	%		°/oo			
	Min.	Max.	Min.	Max.		
Aargau	5	7	5,6		120	50 ¹⁾
Appenzell AR	0,2	2,15	0,7		280	590
Appenzell IR	3	7	1,5		290 ⁵⁾	-
Basel-Land	5	20	2	3	110	(2,7%, 4,6°/oo) ²⁾
Basel-Stadt	8	26	5,5		100	-
Bern	2	5	0,75	1,5	230	200
Freiburg	3,45	10,35	1,75		120	85
Genf	4	15	2		178,5/157,5 ³⁾	49,5 ⁴⁾
Glarus	9	20	7		106	14
Graubünden	2,5	12	1,5	5,5	100	90
Luzern	2	8	1		180	215
Neuenburg	5	16	3		100	100
Nidwalden	0,6	2,3	0,6		200	440
Obwalden	1	2	1	1,5	230	610
St.Gallen	4	9	2		112	220
Schaffhausen	3	10	2		120	124
Schwyz	3	5	1		175	235
Solothurn	3 ^{1/3}	10	2		120	110
Tessin	4	13	3		100	90
Thurgau	2,5	7	1,5	2	130	170
Uri	4,5	10	2		125	(2,3%, 3,45°/oo) ²⁾
Waadt	4	14	2		129	110
Wallis	3	12	3	3,5	100	120
Zug	3,5	7	1,5		110	110
Zürich	2,1	10,5	1,5		105	126

1) In % der einfachen Staatssteuer.

2) Effektive Steuersätze für Ertrag/Kapital.

3) Verschiedene Steuerfüße für Ertrag/Kapital.

4) Zuschlag zur einfachen Staatssteuer.

5) Einheitlicher Ansatz für jur. Personen.

6) Bezirke und Kreise bleiben unberücksichtigt, da sie nur geringe Bedeutung haben.

12322 Substanzsteuern

A. Die Vermögensteuer

Den kantonalen Vermögensteuern unterliegt das Gesamtvermögen der natürlichen Personen. Das Vermögen wird nach dem Verkehrswert besteuert, wobei Schulden abzugsfähig sind. Die Bewertung erfolgt zu einem bestimmten Stichtag. "Dieser fällt immer auf den ersten Tag der neuen Veranlagungsperiode oder auf den Zeitpunkt des Eintritts in die Steuerpflicht."¹⁾ Bei Wertpapieren gelten die Börsenkurse und, soweit solche nicht vorhanden sind oder den wahren Wert nicht richtig wiedergeben,²⁾ ein aus Substanz- und Ertragswert errechneter Verkehrswert als Steuerwert.

Mit Ausnahme der Kantone Nidwalden und Schwyz, welche das Vermögen proportional besteuern, sind die Steuersätze progressiv ausgestaltet. Hinsichtlich der Progressionsstärke und den Freibeträgen bestehen kantonal beträchtliche Differenzen. Im Kanton Freiburg gelten die Personengesellschaften für die Vermögensteuer als eigene Steuersubjekte. Tabelle 6, S. 54 zeigt die unterschiedliche Vermögensteuerbelastung in den Kantonen, wobei jeweils auf den Kantonshauptort abgestellt wurde.

B. Die Kapitalsteuer

Die Kapitalsteuer für juristische Personen entspricht im wesentlichen der Ergänzungssteuer auf das Eigenkapital bei der eidgenössischen Wehrsteuer (Vgl. S. 40 ff. dieser Arbeit). Lediglich in den Kantonen Freiburg, Graubünden und Tessin besteht, im Gegensatz zum Wehrsteuerrecht, auch für das nicht einbezahlte Grund- oder Stammkapital Steuerpflicht, wobei jedoch Ermäßigungen gewährt werden.

In Tabelle 5, S. 52 sind in der dritten Spalte die Kapitalsteuersätze der Kantone wiedergegeben, auf die dann noch der betreffende Steuerfuß von Kanton und Gemeinde angewandt werden muß (Spalte 4 und 5). Sofern nur ein Promille-Satz angegeben ist, handelt es sich um eine proportionale Steuer.

1) GYGAX, E., (Steuerlexikon I), S. 326.

2) Insbesondere können Abzüge vom Kurswert bei verhältnismäßig geringen Renditen vorgenommen werden.

Tabelle 6

Steuerbelastung in Promille des Reinvermögens
eines erwerbsfähigen Verheirateten¹⁾

Kanton	Vermögen 1.000.000 Fr.	Vermögen 5.000.000 Fr.
Aargau	6,27	7,33
Appenzell AR	5,88	6,01
Appenzell IR	5,36	5,47
Basel-Land	8,88	9,95
Basel-Stadt	7,94	9,00
Bern	4,93	5,60
Freiburg	6,26	6,29
Genf	5,32	8,06
Glarus	6,42	6,44
Graubünden	7,96	10,30
Luzern	6,72	6,79
Neuenburg	6,62	6,72
Nidwalden	4,24	4,26
Obwalden	4,70	4,70
St.Gallen	6,41	6,64
Schaffhausen	6,91	7,18
Schwyz	5,05	5,13
Solothurn	8,02	8,54
Tessin	4,68	4,74
Thurgau	5,54	6,23
Uri	8,38	8,38
Waadt	7,70	8,71
Wallis	8,72	8,94
Zug	5,19	5,76
Zürich	3,98	5,82

1) Quelle: Steuerbelastung in der Schweiz 1972, Hrsg. Eidgenössisches statistisches Amt, S. 39, Tab. 8.

C. Die Erbschaftsteuer

Inwieweit die Kantone von dem Recht zur Erhebung der Erbschaftsteuern Gebrauch gemacht haben, zeigt die Tabelle 7, S. 56.

Steuerberechtigt sind die Wohnsitzkantone des Erblassers bzw. des Schenkers. Nur bei unbeweglichem Vermögen gilt das Belegenheitsprinzip. Auch Ausländer können deshalb in der Schweiz erbschaftsteuerpflichtig werden, umgekehrt ist ein schweizerischer Steuerpflichtiger für seinen im Ausland anfallenden Erbteil in der Schweiz nicht steuerpflichtig. Die Bewertung des Erbteils bzw. Schenkung erfolgt grundsätzlich nach den für die Vermögensteuer geltenden Bestimmungen.

Die Erbanfallsteuer ist allgemein progressiv ausgestaltet. Innerhalb bestimmter Steuerklassen, die wie im deutschen Steuerrecht nach Verwandtschaftsgrad aufgebaut sind, richtet sich die Steuer nach der Höhe des Erbteils. Manche Kantone (Aargau, Basel-Stadt) berücksichtigen überdies noch das Vermögen des Erben. Für Nachkommen und Ehegatten werden zahlreiche Freibeträge gewährt. Bei Erbanfällen an Nachkommen beträgt der höchstmögliche kantonale Steuersatz 15 % (Aargau), dies jedoch nur dann, wenn der Erbe bereits über beträchtliches Vermögen verfügt, ansonsten 10 % (Aargau). Im allgemeinen wird aber der Steuersatz zwischen 3 % und 6 % schwanken. Auch die Nachlaßsteuern nehmen sich mit Spitzenbeträgen zwischen 4 % und 5 % recht bescheiden aus, so daß auch in dieser Hinsicht die schweizerische Steuerbelastung niedriger ist als in Deutschland.

124 Pauschalbesteuerung

1241 Bundesgesetzliche Normen

Art. 18bis WStB lautet:

"(1) Die nach Art. 3, Ziff. 1, lit. a oder c, steuerpflichtigen Personen, (Wohnsitz oder Aufenthalt von länger als 6 Monaten in der Schweiz - Anm. d. Verf.) die nicht Schweizerbürger sind und in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit weder ausüben noch je ausgeübt haben, können an Stelle der Steuer vom Einkommen eine Pauschalsteuer entrichten

Tabelle 7

Kantonale Erbschaft- und Schenkungsteuern

	Erbanfall- steuer	Schenkungs- steuer	Steuerbar sind auch Erbfälle an	
			Ehegatte	Nachkommen
Aargau	x	x	- ¹⁾	x
Appenzell AR	x	x	x	x
Appenzell IR	x	x	-	x
Basel-Land	x	x	x	x
Basel-Stadt	x	x	x	x
Bern	x	x	x	x
Freiburg ⁷⁾	x	x	x	-
Genf	x	x	x	x
Glarus	x	x	x	x
Graubünden ⁷⁾	- ²⁾	x	-	-
Luzern ⁷⁾	x	-	-	-
Neuenburg	x ³⁾	x	- ⁴⁾	-
Nidwalden	x	-	x	x
Obwalden	-	-	-	-
St.Gallen	x	x	x	x
Schaffhausen	x	x	x	x
Schwyz	-	-	-	-
Solothurn	x ⁵⁾	- ⁶⁾	x	-
Tessin	x	x	x	x
Thurgau	x	x	x	x
Uri	x	x	-	-
Vaud ⁷⁾	x	x	x	x
Wallis	-	-	-	-
Zug	x	x	-	-
Zürich	x	x	-	x

Quelle: Die Steuern der Schweiz III; GYGAX, E., (Steuerlexikon II) S. 106 ff.

- 1) Steuerfrei ist nur der Pflichtteil des Ehegatten.
- 2) Anstelle der Erbanfallsteuer erhebt der Kanton eine Nachlaßsteuer.
- 3) Zusätzlich zur Erbanfallsteuer erhebt der Kanton eine Nachlaßsteuer.
- 4) Nur Ehegatten mit Kindern aus gemeinsamer Ehe sind steuerfrei.
- 5) Zusätzlich zur Erbanfallsteuer erhebt der Kanton eine sog. Nachlaßgebühr (proportional ausgestaltet) vom reinen Nachlaß.
- 6) Nur Schenkungen auf den Todesfall werden besteuert.
- 7) In diesen Kantonen erheben auch die Gemeinden eine Erbschaftsteuer.

- (2) Die Pauschalsteuer wird nach dem Aufwand des Steuerpflichtigen bemessen; sie muß aber mindestens gleich hoch angesetzt werden wie die ... Steuer, die sich ... auf dem Bruttobetrag der folgenden Bestandteile des Einkommens ergibt:
- a);
 - b) von den Einkünften aus dem in der Schweiz angelegten beweglichen Kapitalvermögen mit Einschluß der grundpfändlich gesicherten Forderungen;
 - c);
 - d) von den Einkünften aus den in der Schweiz ausgebeuteten Urheberrechten, Patenten und ähnlichen Rechten;
 - e);
 - f) von den Bestandteilen des Einkommens, für die der Steuerpflichtige kraft eines von der Schweiz abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gänzlich oder teilweise Befreiung oder Rückerstattung von an der Quelle erhobenen ausländischen Steuern beansprucht;
- (3)"

Diese Bestimmungen bringen für natürliche Personen im allgemeinen eine weiter Minderung der Besteuerung. Dabei sind allerdings immer die Grenzen, welche Art. 18bis Abs. 2 WStB setzt, zu beachten. "Aktien von schweizerischen Holding- und Vermögensverwaltungs-gesellschaften gelten als in der Schweiz angelegtes bewegliches Kapitalvermögen; ihre Erträge sind auch dann vollumfänglich steuerbar, wenn ein Teil des Wertschriftenportefeuilles der Gesellschaft aus ausländischen Wertpapieren besteht."¹⁾ Die Pauschalbesteuerung wird zeitlich unbeschränkt gewährt, der Tarif entspricht den normalen Wehrsteuersätzen.

1242 Kantonale Bestimmungen

Die Kantone Appenzell IR, Freiburg, Zug und Zürich gewähren Ausländern ohne Erwerbstätigkeit eine zeitlich beschränkte Pauschal-

1) MASSHARDT, H., (Wehrsteuer), Art. 18bis Anm. 13.

besteuerung nach dem Aufwand. Die Kantone Bern, Genf, Tessin, Waadt und Wallis gewähren den obengenannten Ausländern unbeschränkte Pauschalbesteuerung wobei, wie im Wehrsteuerrecht, gewisse Mindestgrenzen festgesetzt werden, die sich vornehmlich auf die Erträge aus unbeweglichem Vermögen beziehen. Die pauschalbesteuerten natürlichen Personen haben im allgemeinen keine kantonalen Vermögensteuern zu entrichten.

125 Die Besteuerung der Beteiligungs-, Holding-, Domizil- und Hilfsgesellschaften

Das schweizerische Steuerrecht kennt eine Reihe von Vergünstigungen für Unternehmen, deren Geschäftstätigkeit oder Ertragsquellen nicht mit denjenigen der üblichen Produktions-, Handels- oder Dienstleistungsunternehmen verglichen werden können. Obwohl nicht immer ausdrücklich erwähnt, handelt es sich bei den derart begünstigten Unternehmen um Kapitalgesellschaften.

1251 Abgrenzung der Gesellschaften¹⁾

A. Die Beteiligungsgesellschaft

Unter einer Beteiligungsgesellschaft soll im folgenden eine Kapitalgesellschaft mit normaler Produktions-, Handels- und/oder Dienstleistungsfunktion verstanden werden, welche an einer anderen Kapitalgesellschaft eine wesentliche Beteiligung hält.²⁾ Der Begriff der wesentlichen Beteiligung deckt sich nicht ganz mit dem deutschen Steuerrecht, da in den einzelnen kantonalen Gesetzen sowie im Wehrsteuerrecht nicht nur auf eine prozentuale, sondern auch auf die absolute Beteiligungshöhe abgestellt wird. Die Beteiligungsgesellschaft wird auch als gemischte Holdinggesellschaft bezeichnet.³⁾

B. Die Holdinggesellschaft

"Angesichts der zahlreichen Definitionen der Holdinggesellschaft

1) Vgl. auch mit einer etwas anderen Einteilung HAAS, G., (Internationale Steuerlehre), S. 99 f.

2) Vgl. SUTTERER, H., (Basisgesellschaften), S. 140.

3) Vgl. ALTDORFER, W., (Besteuerung), S. 29; MAUSHARDT, H., (Holdinggesellschaften), S. 355; STÄLLER, P., (Basisgesellschaften), S. 8 und S. 76.

auf Grund der Steuergesetze der Kantone scheint es uns gerechtfertigt festzuhalten, daß unter einer Holding in der Regel folgendes verstanden werden kann: Eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, deren Geschäftstätigkeit ausschließlich oder mindestens hauptsächlich die Verwaltung eigener Beteiligungen am Grundkapital anderer Kapitalgesellschaften umfaßt."¹⁾

Die hier angesprochenen Holdinggesellschaften werden auch als "reine Holdinggesellschaften" bezeichnet, im Gegensatz zu den vorher erwähnten "gemischten Holdinggesellschaften."²⁾

C. Die Domizilgesellschaft

Als Domizil- oder Sitzgesellschaften sollen jene Unternehmen bezeichnet werden, die im Kanton nur ihren Sitz haben, ohne dort eine Geschäftstätigkeit auszuüben oder Liegenschaften zu besitzen.³⁾ Die einzelnen kantonalen Anforderungen für die Qualifikation als Domizilgesellschaft sind recht verschieden. Einige Kantone machen zur Bedingung, "daß die Gesellschaft ~~keine eigenen Angestellten und kein eigenes Büro~~ besitzen dürfe."⁴⁾

-
- 1) BIANCHI, S., (Schweizer Steuern), S. 8; vgl. auch ALTDORFER, W., (Besteuerung), S. 27; CAPITAINE, G., Le Statut des sociétés holdings en Suisse, S. 16a; ZWEIFEL, M., (Holdinggesellschaft), S. 45. Manche Autoren sind der Ansicht, es müsse sich bei den Beteiligungen um Mehrheitsbeteiligungen handeln. Vgl. LEU, J. P., (Participations), S. 122; STADLER, P., (Basisgesellschaften), S. 74, weist lediglich daraufhin, daß explizit meistens keine Mindestbeteiligung gefordert wird. In einem Urteil des schweizerischen Bundesgerichtes (BGE 45 I, S. 199) wird die Holdinggesellschaft wie folgt charakterisiert: "Die Holding Company ist eine Gesellschaft, welche Aktien anderer Gesellschaften im Besitze hat, um diese Gesellschaften zu ~~k o n t r o l l i e r e n~~ (Sperrung d. Verf.), d.h. deren Betrieb beeinflussen zu können, wobei ihre eigenen Aktien den Gegenwert dieses fremden Aktienbesitzes darstellen und die fremden Aktien nach außen substituiert sind."
 - 2) Die Unterscheidung findet sich bereits bei BRAUN VON STUMM, E., (Dachgesellschaften), S. 23 und 44 ff.
 - 3) Vgl. ALTDORFER, W., (Besteuerung), S. 31; GYGAX, E., (Steuerlexikon I), S. 77; ISLER, E., Steuern in der Schweiz, S. 57.
 - 4) STADLER, P., (Basisgesellschaften), S. 45. An späterer Stelle (S. 57 f.) befürwortet Stadler dieses Verbot als Minimalkriterium dafür, daß tatsächlich keine Geschäftstätigkeit im Kanton ausgeübt wird.

(Falls auch nicht die Möglichkeit besteht, unternehmensfremde Personen mit minimalen Verwaltungstätigkeiten zu betrauen, nähert sich die Domizilgesellschaft im wahrsten Sinne des Wortes immer mehr einer Briefkastenfirma.)

Andere Kantone dagegen erlauben eine gewisse Verwaltungstätigkeit und dementsprechend ein eigenes Büro und Angestellte.

D. Die Hilfsgesellschaft

Kapitalgesellschaften, welche keine Handels- oder Fabrikations-tätigkeit, sondern nur Hilfsfunktionen für ihnen nahestehende ausländische Unternehmen ausüben, werden als Hilfsgesellschaften bezeichnet.¹⁾

Bei diesen Hilfsfunktionen handelt es sich üblicherweise um Verwaltungstätigkeit von untergeordneter Bedeutung, da der Schwerpunkt der Geschäftstätigkeit der gesamten Unternehmensgruppe oder des Konzerns im Ausland liegen soll.

Durch die Begünstigung dieser Hilfsgesellschaften ist es insbesondere möglich, den teilweise strengen Bestimmungen über die Verwaltungstätigkeit bei Domizilgesellschaften auszuweichen.

Einen Überblick über die Begünstigung der verschiedenen Gesellschaften in Bund und Kantonen gibt Tabelle 8, S. 61.

1252 Die Besteuerung der Beteiligungsgesellschaften²⁾

12521 Die Wehrsteuer

"Für Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung, die bei Beginn der Steuerpflicht mit mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital anderer Gesellschaften oder Genossenschaften beteiligt sind, ermäßigt sich der auf den Reinertrag geschuldete Steuerbetrag im Verhältnis des Ertrages dieser Beteiligungen zum gesamten Rohertrag."³⁾

1) Vgl. ALTDORFER, W., (Besteuerung), S. 32; BIANCHI, S., (Schweizer Steuern), S. 9.

2) Vgl. auch Tabelle 9, S. 62.

3) Art. 59 Abs. 1 WStB.

Tabelle 8

Begünstigung von Beteiligungs-, Holding-,

Domizil- und Hilfspgesellschaften

Abgabenhoeheit	Beteiligungs- gesellschaft	Holding- gesellsch.	Domizil- gesellsch.	Hilfs- gesellsch.
Bund	x	-	-	-
Aargau	x	x	-	-
Appenzell AR	x	x	x	-
Appenzell IR	x	x	-	-
Basel-Land	- ¹⁾	x	x	-
Basel-Stadt	x	x	x	x
Bern	x	x	-	x
Freiburg	-	x	x	-
Genf	-	x	x	-
Glarus	x	x	x	-
Graubünden	x	x	x	-
Luzern	x	x	x	x
Neuenburg	x	x	x	-
Nidwalden	x	x	x	x
Obwalden	-	x	x	-
St.Gallen	x	x	x	-
Schaffhausen	x	x	-	-
Schwyz	x	x	x	-
Solothurn	x	x	x	-
Tessin	x	x	x	x
Thurgau	x	x	x	-
Uri	-	x	x	-
Waadt	x	x	-	x
Wallis	x ²⁾	x	x	-
Zug	x	x	x	-
Zürich	-	x	-	-

1) Im Kanton besteht lediglich eine Kann-Bestimmung (§ 139 StG-Basel-Land).

2) Privilegiert werden nur Beteiligungen an Gesellschaften mit Sitz und Tätigkeit im Wallis.

Tabelle 9

Besteuerung der Beteiligungsgesellschaften

Abgabenhoeheit	Erforderliche Mindestbeteil.	Ermäßigung der Ertragsteuer	Ermäßigung der Kapital- steuer	Steuer- fuß
Bund	20 % od. 2 Mio.	a	-	-
Aargau	20 % od. 2 Mio.	b	g	x
Appenzell AR	20 % od. 1 Mio.	c	h	-
Appenzell IR	20 % od. 1 Mio.	b	g	x
Basel-Stadt	20 % od. 2 Mio.	a	-	-
Bern	20 % -	a	-	x
Glarus	20 % od. 2 Mio.	b	-	x
Graubünden	20 % od. 2 Mio.	a	-	-
Luzern	20 % od. 2 Mio.	b	-	x
Neuenburg	20 % od. 1 Mio.	a	g	-
Nidwalden	20 % od. 1 Mio.	a	-	x
St.Gallen	20 % od. 1 Mio.	b	g	x
Schaffhausen	20 % od. 2 Mio.	d	g ¹⁾	x
Schwyz	20 % -	a	-	x
Solothurn	20 % od. 2 Mio.	e	-	x
Tessin	20 % od. 2 Mio.	a	-	-
Thurgau	20 % od. 1 Mio.	f	g ²⁾	x
Waadt	20 % od. 2 Mio.	a	-	x
Wallis	20 % -	a	-	x
Zug	20 % od. 2 Mio.	a	-	x

a) Ermäßigung im Verhältnis des Beteiligungsertrages zum gesamten Rohertrag.

b) Ermäßigung im Verhältnis des Nettoertrages aus Beteiligungen zum gesamten Reinertrag.

c) 95 % des Beteiligungsertrages bleiben steuerfrei.

d) 80 % des Beteiligungsertrages bleiben steuerfrei.

e) Ermäßigung um die Hälfte des Verhältnisses des Nettoertrages aus Beteiligungen zum gesamten steuerbaren Ertrag.

f) Ermäßigung um 90 % des Verhältnisses des Nettoertrages aus Beteiligungen zum gesamten Reinertrag.

g) Ermäßigung im Verhältnis des Wertes der Beteiligung zu den gesamten Aktiven.

h) Die Beteiligung bleibt steuerfrei.

1) Von der Beteiligungsquote wird eine Kapitalsteuer von 0,5 ‰ erhoben.

2) Von der Beteiligungsquote wird eine Kapitalsteuer von 0,3 ‰ erhoben.

In Art. 59 Abs. 2 WStB wird die gleiche Vergünstigung auch dann zugestanden, wenn die Beteiligung zwar keine 20 % erreicht, dafür aber einen Wehrsteuerwert von mindestens 2 Mio. Franken aufweist.

Zweck der obigen Bestimmungen ist zunächst die Vermeidung einer mehrfachen Belastung innerhalb eines Konzerns.¹⁾ Die Normen gelten auch dann, wenn die Beteiligungserträge aus dem Ausland stammen. Auffallend ist, daß die Kapitalsteuer nicht ermäßigt wird!²⁾ Bei den Beteiligungen darf es sich nur um direkte Beteiligungen handeln,³⁾ wobei es im Gegensatz zum deutschen Steuerrecht nicht auf die Dauer der Beteiligung sondern nur auf die Verhältnisse im Zeitpunkt des Anfalls der Beteiligungserträge ankommt.⁴⁾

12522 Kantonale Steuern

Die wichtigsten kantonalen Steuervergünstigungen sind in Tabelle 9, S. 62 enthalten. Üblicherweise wird die Steuer so errechnet, alsob keine Beteiligungserträge bestünden, erst dann wird die Steuerschuld entsprechend vermindert.⁵⁾ Einzelne Kantone gewähren zudem Steuererleichterungen bei der Kapitalsteuer, wobei meistens auf das Verhältnis zwischen Beteiligungsaktiva und Gesamtaktiva abgestellt wird. Sofern auf die Beteiligungsquote zusätzlich eine ermäßigte Steuer erhoben wird, ist dies vermerkt.

1253 Die Besteuerung der Holdinggesellschaften⁶⁾

12531 Die Wehrsteuer

Der Bund gewährt keine besonderen Vergünstigungen für Holdinggesellschaften, jedoch können diese das Beteiligungsprivileg des Art. 59 WStB in Anspruch nehmen.

1) Vgl. ZWEIFEL, M., (Holdinggesellschaft), S. 46.

2) Vgl. MASSHARDT, H., (Wehrsteuer), Art. 59, Anm. 2.

3) Ebd., Art. 59, Anm. 5.

4) Ebd., Art. 59, Anm. 8.

5) Diese Bestimmung wird z.T. heftig kritisiert. Vgl. HERRMANN, B. PH., (Steuern), S. 125 und die dort angegebene Literatur. Die Kritik gilt gleichermaßen für Wehrsteuerrecht und kantonales Recht.

6) Vgl. Tabelle 10, S. 64.

Tabelle 10

Die Besteuerung der Holdinggesellschaften

Kanton	Reinertragsteuer %	Kapitalsteuer ¹⁾ ‰	Steuerfuß ²⁾
Aargau	-	0,6	x
Appenzell AR	0,2 - 2,15 ³⁾	0,5 ⁴⁾	-
Appenzell IR	-	1	-
Basel-Land	-	0,5	x
Basel-Stadt	-	1	-
Bern	-	0,5	-
Freiburg	-	2,5 - 0,6 ⁵⁾	-
Genf	-	1,25	x
Glarus	-	1	-
Graubünden	-	1	-
Luzern	-	1	-
Neuenburg	0,5	0,5	-
Nidwalden	-	0,5	-
Obwalden	-	0,5	-
St.Gallen	-	0,3	x
Schaffhausen	-	0,5	x
Schwyz	-	0,4 - 1	-
Solothurn	-	0,5	x
Tessin	-	0,75	-
Thurgau	-	0,25	x
Uri	-	0,5	-
Waadt	-	2	x
Wallis	-	0,5	x
Zug	-	0,5 - 1,5	-
Zürich	-	0,6	x

- 1) Die Definitionen für das steuerpflichtige Kapital sind in den Kantonen unterschiedlich, in manchen Kantonen wird es überhaupt nicht umschrieben, einbezahltes Grundkapital und offene Reserven bilden jedoch meistens das Minimum.
- 2) In einigen Kantonen bestehen Mindeststeuern, die jedoch Fr. 400 nicht überschreiten.
- 3) 95 % des Beteiligungsertrages bleiben steuerfrei.
- 4) Die Beteiligungen fallen bei der Berechnung des steuerbaren Kapitals außer Betracht; das einbezahlte Kapital sowie die Reserven unterliegen einer Mindeststeuer mit dem oben angegebenen Steuersatz.
- 5) Degressive Steuersätze.

12532 Kantonale Steuern

Nahezu alle Kantone, welche das Holdingprivileg kennen, nehmen die Holdinggesellschaft von der Reinertragsteuer aus, oder senken zumindest die Steuersätze. Auch die Kapitalsteuersätze sind ermäßigt und durchweg proportional. Für die Steuerplanung der Unternehmung erweist es sich als vorteilhaft, daß zudem in großem Umfang auf die jährlichen Zuschläge in Form der Steuerfüße verzichtet wird.

1254 Die Besteuerung der Domizilgesellschaften¹⁾

12541 Die Wehrsteuer

Die Bundesgesetze gewähren kein Domizilprivileg. Hinsichtlich möglicher Beteiligungserträge gelten jedoch auch für Domizilgesellschaften die Normen des Art. 59 WStB.

12542 Kantonale Steuern

Die Steuererleichterungen für Holding- und Domizilgesellschaften gleichen sich weitgehend. Unterschiede sind vor allem hinsichtlich der Anforderungen an die Tätigkeit der einzelnen Gesellschaften festzustellen.²⁾ Während alle Kantone das Holdingprivileg gewähren, begünstigen nur 19 Kantone die Domizilgesellschaften. In der Praxis vermischt sich der Typ der Domizilgesellschaft oft mit der Holding- oder Hilfsgesellschaft.

1255 Die Besteuerung der Hilfsgesellschaften³⁾

12551 Die Wehrsteuer

Der Bund gewährt keine besonderen Privilegien für Hilfsgesellschaften. Art. 59 WStB bleibt grundsätzlich vorbehalten. Nach einer Weisung der EStV vom 29. Juni 1959 wird bei Dienstleistungsgesellschaften (Hilfsgesellschaften) als Mindestgewinn

1) Vgl. Tabelle 11, S. 66.

2) Hierauf wird an späterer Stelle eingegangen.

3) Vgl. Tabelle 12, S. 67.

Tabelle 11

Die Besteuerung der Domizilgesellschaften

Kanton	Reinertragsteuer %	Kapitalsteuer ¹⁾ ‰	Steuerfuß ²⁾
Appenzell AR	-	0,5	-
Basel-Land	-	1	x
Basel-Stadt	-	1	-
Freiburg	-	2,5 - 0,6 ³⁾	-
Genf	-	1,25	x
Glarus	-	0,5	-
Graubünden	-	0,5	-
Luzern	-	1	-
Neuenburg	0,5	0,5	-
Nidwalden	-	0,5 ⁴⁾	-
Obwalden	-	0,5	-
St.Gallen	-	0,3	x
Schwyz	-	0,4 - 1,0	-
Solothurn	-	0,5	-
Tessin	-	0,75	-
Thurgau	-	0,25	x
Uri	-	0,5	-
Wallis	-	0,5	x
Zug	-	0,5 - 1,5	-

-
- 1) Die Definitionen für das steuerpflichtige Kapital sind in den einzelnen Kantonen höchst unterschiedlich, in manchen Kantonen wird es überhaupt nicht umschrieben, einbezahltes Grundkapital und offene Reserven bilden jedoch meistens das Minimum.
 - 2) Einige Kantone kennen zudem Mindeststeuern, die jedoch Fr. 400 nicht übersteigen.
 - 3) Degressive Steuersätze.
 - 4) Nur wenn das Kapital 5 Mio. Fr. überschreitet, darunter kommt eine degressive Staffelung zur Anwendung.

Tabelle 12

Die Besteuerung der Hilfgesellschaften

Kanton	Reinertragsteuer	Kapitalsteuer	Steuerfuß
Basel-Stadt	1/10 der ordentlichen Ertragsteuer ¹⁾	Ordentliche Kapitalsteuer	x
Bern	2 % - 5,45 % ²⁾³⁾	Ordentliche Kapitalsteuer	x
Luzern	Beteiligungserträge steuerfrei, ³⁾ auf das übrige Einkommen 4 % Reinertragsteuer	Ordentliche Kapitalsteuer	-
Nidwalden	Beteiligungserträge steuerfrei, ³⁾ auf das übrige Einkommen 4 % Reinertragsteuer	Ordentliche Kapitalsteuer	-
Tessin	2)	Ordentliche Kapitalsteuer	x
Waadt	2)3)	Ordentliche Kapitalsteuer	x

-
- 1) Mindestens jedoch die normale Ertragsteuer auf denjenigen Gewinn, der sich bei geschäftsmäßig angemessener Entschädigung für die im Kanton ausgeübte Tätigkeit ergibt.
- 2) Die Steuer ist auf jenen Teil des Reingewinnes zu entrichten, welcher der Tatsache des Sitzes im Kanton und dessen Bedeutung im Rahmen der Geschäftstätigkeit des Gesamtunternehmens entspricht.
- 3) Der Reinertrag aus in der Schweiz selbst ausgeübter Geschäftstätigkeit ist voll steuerbar (zum Gesamtsteuersatz).

ein Zehntel der Unkosten oder ein Sechstel der Lohnsumme angesehen, die übrigen Erträge werden normal hinzugerechnet.¹⁾

12552 Kantonale Steuern

Nur wenige Kantone kennen Steuererleichterungen für Hilfsgesellschaften. Die Vergünstigungen betreffen im allgemeinen nur die Reinertragsteuer. Wie der Bund, so schützen sich auch die Kantone gegen einen zu niedrigen Gewinnausweis der Hilfsgesellschaften durch Sonderbestimmungen.

1256 Kommunale Steuern

Sofern ein Kanton nicht eine bestimmte Gesellschaft privilegiert, tun dies die Kommunen auch nicht. In den meisten Kantonen haben die vorhin erwähnten Holding- und Domizilgesellschaften nur die Staatsteuer zu entrichten, eine kommunale Steuer fällt also von wenigen Ausnahmen abgesehen, nicht an.²⁾

126 Steuerreformpläne

"Welche Bedeutung den Steuern im praktischen Einzelfall zukommt, richtet sich nach der Konstanz der Steuergesetze sowie nach den subjektiven Erwartungen des Entscheidungsträgers über künftige Veränderungen der Steuersätze und Besteuerungsgrundlagen."³⁾

Für die Standortentscheidung erscheint das standortpolitische Risiko in der Schweiz mit ihrer Vielzahl von Steuerordnungen zunächst besonders hoch zu sein, es lassen sich aber große Grundtendenzen aufzeigen. Zwei Probleme müssen scharf getrennt werden:

- a) Die Harmonisierung der verschiedenen kantonalen und kommunalen Steuergesetze,
- b) die Reform der gegenwärtigen Steuern, wie sie auch ein Staat mit zentraler Steuergesetzgebung vornimmt.

1) Vgl. ISLER, E., (Kapitalanlagen), S. 156.

2) Beteiligungsgesellschaften werden von Kanton und Gemeinde gleich besteuert, d.h. daß solche Gesellschaften auch auf ihren kommunalen Steuern das Beteiligungsprivileg geltend machen können. Für Hilfsgesellschaften gilt gleiches.

3) SCHUBERT, H., (Theorie), S. 29.

Auch in der Schweiz hat sich die Erkenntnis durchgesetzt, daß das gegenwärtige Nebeneinander von 26 verschiedenen Steuerordnungen (die Gemeinden nicht inbegriffen) für Wirtschaft und Verwaltung einen nicht länger tragbaren Kräfteverschleiß darstellt.¹⁾ Die Diskussion um eine Steuerharmonisierung steht zur Zeit eindeutig im Vordergrund des öffentlichen Interesses, denn in der Steuergesetzgebung der Kantone manifestiert sich in entscheidender Weise der Selbständigkeitswille der Kantone. "Hintergrund hierfür ist nicht bloß ein gefühlsmäßig bedingter Kantönligeist, sondern die reale Sorge um die finanzielle Selbstbehauptung, die allein ein politisch selbständiges kantonales Leben erlaubt. Dies ist wohl der Hauptgrund dafür, daß auf dem Gebiet des Steuerwesens die Vereinheitlichungsbestrebungen so weit zurückgeblieben sind."²⁾

In der Vergangenheit sind die wertvollsten Impulse zur Harmonisierung der Steuern von der eidgenössischen Wehrsteuer ausgegangen und solange keine echte Harmonisierung erreicht wird, steht zu erwarten, daß sich diese Tendenz fortsetzt, zumal die EStV bestrebt ist, etwaige Zufälligkeiten bei der Steuererhebung der Kantone, sie veranlassen auch die Wehrsteuer, auszuschalten. Der Umfang der anzustrebenden Harmonisierung liegt vorläufig noch im Dunkeln. "Übereinstimmung besteht ohne Zweifel für alle Befürworter einer Harmonisierung darin, daß die Vorschriften über die subjektive und objektive Steuerpflicht, die Bewertungsgrundlagen und die Verfahrensgrundsätze Gegenstand der Harmonisierung bilden sollen..... Unbestritten dürfte auch die Notwendigkeit einer Harmonisierung der Vorschriften über die Bemessungsgrundlagen sein."³⁾ Der Selbständigkeit der Kantone und Gemeinden könnte dann immer noch dadurch Rechnung getragen werden, daß diese Steuerfreibeträge, Sozialbezüge, Steuertarif und Steuerfuß festsetzen.⁴⁾

Auch in Zukunft ist also damit zu rechnen, daß die Steuerbela-

1) Vgl. GYGAX, E., (Steuerlexikon II), S. 104; HALLER, H./BIEL, W., (Finanzreform); SPANG, W., (System); WIDMER, M., (Steuerrecht), S. 290 f.

2) STUDER, W., (Vereinheitlichung), S. 4.

3) CAGIANUT, F., (Steuerharmonisierung), S. 8.

4) Vgl. ISLER, E., (Steuerharmonisierung), S. 33.

stung in der Schweiz örtlich verschieden ist. CAGIANUT¹⁾ jedenfalls verweist eine völlige Nivellierung der Steuerbelastung in das Reich der Utopie.

Bedeutung für unternehmerische Standortentscheidungen sind Einzelfragen, welche die Pauschalbesteuerung von Ausländern²⁾ sowie die Besteuerung der Basisgesellschaften betreffen. Zwar ist kaum damit zu rechnen, daß Holding- und Beteiligungsgesellschaften ihrer Privilegien beraubt werden, in einer Untersuchung über die Besteuerung juristischer Personen in der Schweiz empfiehlt das "Institut für Finanzwirtschaft und Finanzrecht an der Hochschule St.Gallen" aber die Aufhebung der kantonalen Privilegien für Domizil- und Hilfsgesellschaften.³⁾

Eine Reform des Steuersystems an sich, also z.B. der allgemeinen Einkommen-/Ertragsteuer mit ergänzender Vermögen-/Kapitalsteuer ist dagegen nicht zu erwarten, obwohl an Einzelbestimmungen wie z.B. der Doppelbelastung von Dividenden bei Aktiengesellschaft und Aktionär auch in der Schweiz Kritik laut wird.⁴⁾ Die Ertragsintensität der Kapitalgesellschaften als Grundlage für den Steuersatz wird ebenfalls nicht einhellig begrüßt,⁵⁾ selbst wenn hier eine Änderung eintreten würde, bleibt gegenwärtig unklar, ob damit eine steuerliche Mehrbelastung auf die Unternehmung zukommt. Wenngleich auch in der Schweiz Stimmen laut werden, die angesichts der Entwicklung im EWG-Raum den Übergang vom derzeitigen Umsatzsteuersystem zum Mehrwertsteuersystem fordern,⁶⁾ sind jedoch durch den Volksentscheid vom 6. Juni 1971 in dieser Hinsicht die Weichen für eine Beibehaltung des derzeitigen Systems gestellt worden.

Für den ausländischen Investor bleibt angesichts dieser Ungewissheiten die Möglichkeit, bei seiner Standortkalkulation verschiedene Alternativen zu berücksichtigen, indem er z.B. davon ausgeht,

1) Vgl. CAGIANUT, F., (Steuerharmonisierung), S. 8.

2) Vgl. WIDMER, M., (Steuerrecht), S. 291.

3) Vgl. HÖHN, E./HENSEL, J., (Darstellung), S. 164 f.

4) Vgl. HÖHN, E., (Steuerbelastung), S. 311 ff. und HÖHN, E., (Besteuerung). Interessanterweise soll eine Milderung der Doppelbelastung u.U. durch einen gespaltenen Ertragsteuersatz erreicht werden.

5) Vgl. HÖHN, E./HENSEL, J., (Darstellung), S. 146.

6) Vgl. BOHLEY, P., (Einphasensteuer), S. 420 ff.; GERBER, H., Grossistenumsatzsteuer und Mehrwertsteuer, S. 305 ff.

daß langfristig die Privilegierung von Domizil- und Hilfsgesellschaften aufgehoben wird. Mit der Möglichkeit erhöhter Steuersätze muß auch bei Beibehaltung des derzeitigen Steuersystems immer gerechnet werden,¹⁾ wenngleich obligatorisches und fakultatives Referendum hier wirksame Barrieren bilden.

Für die Einschätzungs- und Veranlagungspraxis erscheint eine Orientierung an der Entwicklung des Wehrsteuerrechts angebracht, während bei den spezifisch kantonalen Steuern von den wirtschaftlich starken Kantonen, insbesondere Zürich, ein bedeutsamer Einfluß ausgeht.

1) Die Standortanalyse muß daher nicht nur an die wahrscheinliche Entwicklung des deutschen, sondern auch des schweizerischen Steuersystems anknüpfen. Erst die Steuerbelastungsdifferenz, die sich auf Grund der geschätzten Entwicklungen beider Steuersysteme ergibt, können Grundlage für eine fundierte Entscheidung sein.

13 Die für die Untersuchung relevanten Steuern

Angesichts der Vielzahl von Steuern in Deutschland und der Schweiz, mit denen der Unternehmer bei seiner Standortanalyse konfrontiert wird, erweist sich eine Beschränkung auf jene Steuern als zweckmäßig, denen bei der Standortentscheidung unseres Erachtens das Hauptgewicht¹⁾ zukommt.

In der Bundesrepublik sind dies:

- a) Die Einkommen- und Körperschaftsteuer einschließlich der Ergänzungsabgabe,
- b) die Gewerbesteuer,
- c) die Vermögensteuer.

Die wichtigsten schweizerischen Steuern sind:

- a) Die eidgenössische Wehrsteuer,
- b) die kantonalen und kommunalen Einkommen-, Vermögen-, Ertrag- und Kapitalsteuern,
- c) die kantonalen und kommunalen Erbschaftsteuern.)²⁾

Den jeweiligen Umsatzsteuern kommt nur sehr geringe Bedeutung zu, da sowohl in der Schweiz als auch in der BRD beim Export eine Steuerentlastung und beim Import eine Steuerbelastung durchgeführt wird.

-
- 1) Selbstverständlich ist die Auswahl der relevanten Steuerarten in gewisser Hinsicht subjektiv. Für Unternehmer, die vor der Entscheidung stehen, ob ein Lichtspieltheater in Zürich oder München eröffnet werden soll, können die zu zahlenden Vergnügungssteuern selbstverständlich ein bedeutender Standortfaktor sein.
 - 2) Eine Berücksichtigung dieser Steuern erscheint in jenen Fällen angebracht, in denen natürliche Personen durch Wohnsitzverlegung Erbschaftsteuern vermeiden wollen. Damit werden Probleme der Unternehmensnachfolge angesprochen, welche in dieser Arbeit nicht behandelt werden können. Während für die Standortentscheidung vorwiegend zeitraumbezogene Steuern oder zumindest periodisch wiederkehrende Steuern maßgebend sind, handelt es sich bei der Erbschaftsteuer um eine einmalige Steuer, deren Höhe in großem Umfang von bewertungsrechtlichen Maßstäben abhängig ist.

In der Schweiz fallen die kantonalen Stempelabgaben zu wenig ins Gewicht, als daß sie für die Standortentscheidung relevant wären, dasselbe gilt für die sonstigen speziellen Verkehrsteuern in beiden Ländern. Auf die Einbeziehung der deutschen sowie der schweizerischen Grundsteuer und der Grunderwerbsteuer bzw. Handänderungsabgabe wird ebenfalls verzichtet, sie treffen als Objektsteuern ohnehin in- und ausländische Grundstückserwerber, unabhängig von Sitz/Wohnsitz der Unternehmung bzw. des Unternehmers.¹⁾

1) Ist die Entscheidung für die Schweiz als Standort gefallen oder wird sie ernsthaft in Betracht gezogen, so spielt die Grundsteuer und Handänderungsabgabe selbstverständlich eine Rolle, wenn das Unternehmen Grundstücke erwerben will. Jedoch ist es gerade bei Grundstücken außerordentlich problematisch, von der Fiktion gleicher Bemessungsgrundlagen für deutsche und schweizerische Steuern auszugehen. Sollten wertmäßig gleiche Bemessungsgrundlagen vorhanden sein, so weichen wahrscheinlich die Grundstücke in ihrem wirtschaftlichen Wert erheblich voneinander ab.

2 Grundzüge des internationalen Steuerrechts und der Doppelbesteuerung

21 Die Doppelbesteuerung der internationalen Unternehmung

Die Gefahr der Doppelbesteuerung durch mehrere steuerliche Abgabegewalten besteht für die Unternehmung immer dann, wenn sie international tätig wird, sei es durch Lieferungen ins Ausland, durch Einstellung eines ständigen Vertreters im Ausland oder durch Gründung einer Zweigniederlassung bzw. Tochtergesellschaft in einem anderen Staat.

Von internationaler Doppelbesteuerung spricht man dann, wenn folgende Merkmale erfüllt sind:

- a) Auf zwischenstaatlicher Ebene besteht eine Konkurrenz zweier oder mehrerer Steuergewalten,¹⁾
- b) die Steuer wird für den gleichen Zeitraum erhoben,²⁾
- c) die Steuer bezieht sich auf das gleiche Steuerobjekt,³⁾
- d) Gleichartigkeit der Steuer,⁴⁾

-
- 1) Dabei ist es gleichgültig ob die betreffenden Abgabegewalten auf gleicher Stufe stehen. Besteuern die schweizerischen Kommunen, die ein abgeleitetes Steuerrecht besitzen, z.B. das Vermögen einer natürlichen Person, die BRD aber ebenfalls, so kann es zur Doppelbesteuerung kommen. Vgl. auch EBLING, K., (Unilaterale Maßnahmen), S. 19 ff.; SPITALER, A., (Doppelbesteuerungsproblem), S. 82 ff. und S. 150 ff.
 - 2) Bei ereignisbezogenen Steuern (z.B. Erbschaftsteuer) kommt es auf die Identität der Ereignisse an. Unerheblich ist indessen, wann, wo und auf welchem Wege die Steuer eingezogen wird.
 - 3) Die Meinungen darüber, ob eine volle Kongruenz der Steuerobjekte oder nur im wesentlichen der gleiche Tatbestand vorliegen muß, gehen auseinander. Vgl. EBLING, K., (Unilaterale Maßnahmen), S. 31 f.; MERSMANN, W., Internationale Doppelbesteuerung, S. 91. Keinesfalls braucht jedoch die Steuerbemessungsgrundlage übereinzustimmen, vgl. SPITALER, A., (Doppelbesteuerungsproblem), S. 195 f.
 - 4) Nach Dorn kommt es dabei nicht auf den Namen der betreffenden Steuer sondern auf ihre Stellung im Gesamtsteuersystem an. Vgl. DORN, H., (Doppelbesteuerung), S. 193 f. Demgegenüber geht SPITALER, A., (Doppelbesteuerungsproblem), S. 121 ff., von der Identität des Steuerobjektes aus und stellt auf die rechtliche und wirtschaftliche Charakteristik der betreffenden Steuer ab.

e) die Steuer bezieht sich auf das gleiche Steuersubjekt.¹⁾

Die internationale Doppelbesteuerung ist auf das sich überschneidende Steuerrecht verschiedener Staaten zurückzuführen, da diese nicht verpflichtet sind, bei der Gestaltung ihrer Steuernormen aufeinander Rücksicht zu nehmen.²⁾

Nach der Ausprägung des nationalstaatlichen Rechts lassen sich das Universalprinzip (= Totalitätsprinzip) und das Territorialprinzip unterscheiden.³⁾

Das Universalprinzip dehnt den Steueranspruch eines Staates für die unter seine Steuerhoheit fallenden natürlichen und juristischen Personen auf das gesamte Einkommen, Vermögen usw. dieser Personen aus, gleichgültig an welchem Ort dieses Einkommen erzielt wird, bzw. dieses Vermögen belegen ist. Man kann deshalb dieses Prinzip auch als Welteinkommensprinzip, Weltvermögensprinzip usw. bezeichnen. Diesem Universalprinzip, dem der Gedanke der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zugrunde liegt,⁴⁾ entspricht die unbeschränkte Steuerpflicht wie sie z.B. in § 1 Abs. 1 EStG niedergelegt ist.

-
- 1) Dieses Tatbestandsmerkmal ist in sehr vielen Fällen nicht erfüllt, weshalb eine Reihe von Autoren auf dieses Merkmal überhaupt verzichtet oder den Begriff der Doppelbesteuerung modifiziert. Vgl. FLICK, H., (Subjektidentität), Sp. 329 ff. Hält man streng an dem Erfordernis der Subjektidentität fest, so liegt keine Doppelbesteuerung vor, wenn der ausgeschüttete Gewinn einer ausländischen Tochtergesellschaft zunächst im Ursprungsland und sodann im Land der Muttergesellschaft besteuert wird und schließlich auch der Anteilseigner noch Einkommensteuer zu entrichten hat. Die Steuersubjekte sind jeweils verschieden. SPITALER, A., (Doppelbesteuerungsproblem), S. 74 ff., bezeichnet diese innerstaatliche "Doppelbesteuerung" als Doppelbelastung. Vgl. auch; POPP, H., Doppelbesteuerung, S. 319. BÜHLER, O., (Prinzipien), S. 32 spricht von internationaler Doppelbesteuerung im engeren und weiteren Sinn, einer Begriffsbildung, der sich auch KORMANN, H., (Steuerpolitik), S. 14, anschließt. RÄDLER, A.J./RAUPACH, A., (Steuern), S. 372 unterscheiden zwischen rechtlicher und wirtschaftlicher Doppelbesteuerung.
 - 2) Ein völkerrechtliches Verbot der Doppelbesteuerung besteht nicht. Vgl. BÜHLER, O., (Struktur), S. 890.
 - 3) Vgl. BÜHLER, O., (Prinzipien), S. 161 ff.; SCHULZE-BRACHMANN, A., Totalitätsprinzip oder Territorialprinzip, Sp. 589 ff.; SCHULZE-BRACHMANN, A., Internationales Steuerrecht, S. 605; TEICHNER, K., Internationales Steuerrecht, S. 57.
 - 4) So DEBATIN, H., Konzeptionen zur Steuerpflicht, S. 279; DEBATIN, H., (Internationales Steuerrecht), S. 4.

Sowohl die BRD als auch die Schweiz gehen grundsätzlich vom Universalprinzip aus.

Das Territorialprinzip dagegen bedeutet eine Beschränkung des staatlichen Steueranspruches auf jene Tatbestände, die sich auf seinem Hoheitsgebiet vollziehen. Ein Staat, welcher ausschließlich das Territorialprinzip anwendet, darf z.B. im Ausland belegenes Vermögen auch dann nicht besteuern, wenn die Personen, denen dieses Vermögen gehört, in seinem eigenen Hoheitsbereich ansässig sind.

Demgegenüber weisen die Begriffe: Wohnsitzprinzip, Ursprungsprinzip¹⁾ (= Quellenprinzip), Belegenheitsprinzip, Betriebsstättenprinzip, Freistellungsprinzip und Anrechnungsprinzip auf unilaterale oder bilaterale Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung hin.

Die unbeschränkte Steuerpflicht im Rahmen des Universalprinzips wird durch eine beschränkte Steuerpflicht für jene Steuersubjekte ergänzt, welche die Anknüpfungspunkte der unbeschränkten Steuerpflicht nicht erfüllen.²⁾ Die beschränkte Steuerpflicht ist sachbezogen, stellt vorwiegend auf die im Inland erfüllten Steuererfordernisse ab und entspricht somit weitgehend dem Territorialprinzip.

Für die internationale Doppelbesteuerung im wirtschaftlichen Sinn kommen in der Hauptsache zwei Grundformen in Betracht:

1. Die unbeschränkte Steuerpflicht im Staate A kollidiert mit der beschränkten Steuerpflicht im Staate B und umgekehrt,
2. Die unbeschränkte Steuerpflicht ist nach den Gesetzen des Staates A u n d B erfüllt.³⁾

1) Vgl. auch BÄHR, G., (Methoden), S. 33 FN 5.

2) Die Besteuerung von Ausländern im Inland rechtfertigt sich aus dem Gedanken, daß den Ausländern, welche in den Genuß der von der Gemeinschaft geschaffenen Einrichtungen kommen, diese Vorteile nicht umsonst gewährt werden können. Vgl. ISAY, E., (Finanzrecht), S. 37.

3) Das Zusammentreffen der beschränkten Steuerpflicht im Staate A mit der beschränkten Steuerpflicht im Staate B ist in der Praxis so selten, daß auf die weitere Erörterung dieses Falles verzichtet werden kann.

Bei Geschäftstätigkeit in Staaten, welche dem Universalprinzip folgen ist eine Doppelbesteuerung aufgrund des zuerst genannten Punktes nahezu zwangsläufig, sofern nicht unilaterale oder bilaterale Sonderbestimmungen eingreifen.

22 Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung¹⁾

Darunter sind alle jene gesetzlichen Bestimmungen zu verstehen, die darauf gerichtet sind eine Doppelbesteuerung im internationalen Bereich zu vermeiden oder zu mildern, ohne dazu durch völkerrechtliche Verträge verpflichtet zu sein. Diese unilateralen Normen lassen sich auch unter dem Begriff "nationales Außensteuerrecht" zusammenfassen.

221 Die Steuerfreistellungsmethode

Das Wesen der Freistellungsmethode besteht darin, daß der nach dem Universalprinzip steuernde Wohnsitzstaat des unbeschränkt Steuerpflichtigen auf sein Besteuerungsrecht hinsichtlich ausländischer Einkünfte ganz oder teilweise verzichtet. Durch die Freistellungsmethode wird die Doppelbesteuerung vollständig vermieden. Die Bemessungsgrundlage wird entsprechend gemindert und mit ihr u.U. der Steuersatz, ohne daß dadurch die Steuerpflicht als solche berührt wird.

Ein Vorteil für den Steuerpflichtigen ergibt sich dann, wenn die Gewinne im Ausland niedriger besteuert werden als im Inland. Nachteilig wirkt sich die Steuerfreistellungsmethode dann aus, wenn im Ausland Verluste erzielt werden, diese können nämlich nicht mit den im Inland erzielten Gewinnen verrechnet werden.

Die Freistellungsmethode kann mit dem sogenannten Progressionsvorbehalt gekoppelt werden. Bei dieser Methode wird auf das inländische Einkommen (auf das nicht freigestellte Einkommen) jener Steuersatz angewandt, der sich unter Berücksichtigung des Auslandseinkommens ergibt.²⁾

1) Vgl. BRENNING, H., (Doppelbesteuerung), S. 141 ff.; EBLING, K., (Unilaterale Maßnahmen), insbes. S. 99 ff.; FEUERBAUM, E., (Steuerrecht), S. 460 f.

2) Der Progressionsvorbehalt wirkt sich auch bei der Ergänzungsabgabe aus. Vgl. RICHTER, H., (Ergänzungsabgabe), S. 68.

Manche Autoren sehen darin nur eine verkappte Anrechnungsmethode,¹⁾ was rein rechtlich sicher nicht zutrifft, da sich der Progressionsvorbehalt nur auf die inländischen Einkünfte erstreckt.²⁾ Unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten kann man diesem Argument allerdings eine gewisse Berechtigung nicht versagen. Unzweifelhaft ist jedoch, daß diese Methode dem Gedanken der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit in höherem Maße gerecht wird, als dies ohne Progressionsvorbehalt der Fall ist.³⁾ Im Gegensatz zur reinen Freistellungsmethode setzen aber ausländische Verluste die Höhe des Steuersatzes herab.

Für die Wohnsitzstaaten bedeutet die Freistellungsmethode je nach aussenwirtschaftlicher Verflechtung einen beträchtlichen Steuer- ausfall, weshalb sie sich als u n i l a t e r a l e Maßnahme auch nicht durchgesetzt hat. Für die vorliegende Arbeit ist jedoch interessant, daß die Schweiz die Freistellungsmethode mit Progressionsvorbehalt für ausländische Grundstücke und Betrieb- stätten gewährt, sofern diese im Ausland besteuert werden. Wenn auch aus steuersystematischen Gründen das Ursprungsstaat- prinzip (= Ursprungsprinzip) erstrebenswert erscheint,⁴⁾ so wird doch nicht verkannt, daß die Verwirklichung eines solchen Prin- zips auf Grund fiskalpolitischer Notwendigkeiten für unabsehbare Zeiten eine Utopie bleiben wird.

222 Die Steueranrechnungsmethode

Die im Steuerrecht der BRD am weitesten verbreitete, in der Schweiz jedoch nahezu unbekannte unilaterale Methode⁵⁾ zur Aus- schaltung der Doppelbesteuerung ist die Steueranrechnungsmethode.⁶⁾ Grundgedanke der Anrechnungsmethode ist, daß der Steuerpflichtige so gestellt werden soll, als ob das gesamte Einkommen (Gewinn) im

1) Vgl. FLICK, H., (Doppelbesteuerung), S. 107.

2) Vgl. DEBATIN, H., (Progressionsvorbehalt), S. 44.

3) Vgl. DEBATIN, H., (Wesen der DBA), S. 66.

4) Vgl. BÜHLER, O., (Prinzipien), S. 186; ENDRISS, H. W., Wohnsitz- oder Ursprungsprinzip, S. 67 ff.; HOORN, J. van, Besteuerung im Ursprungs- oder Wohnsitzstaat ?, Sp. 479; ROER, H., (Überle- gungen), S. 74; SCHULZE-BRACHMANN, A., Totalitäts- oder Terri- torialprinzip ?, Sp. 589 ff.

5) Vgl. ISLER, E., (Neuerungen), S. 67.

6) "Es läßt sich m. B. bei der bestehenden Freizügigkeit der inter- nationalen Kapitalbewegungen grundsätzlich nur die Anrechnungs- methode rechtfertigen, ergänzt durch die Befreiungsmethode in bestimmten, genau abgegrenzten Fällen." VOGEL, H., (Kapital- investitionen), S. 48.

Inland erzielt wurde. Auf die für das Gesamteinkommen zu entrichtende inländische Steuer wird die im Ausland gezahlte Steuer angerechnet. Sofern die ausländische Steuer voll anrechenbar ist, wird die Gesamtsteuerlast selbst bei höheren ausländischen Steuern auf das inländische Steuerniveau herabgedrückt, was jedoch einen sehr einseitigen Steuerverzicht des Wohnsitzstaates zur Folge hätte.¹⁾ Die meisten Staaten beschränken deshalb die Anrechnung in irgendeiner Form. Nach § 34c Abs. 1 EStG und § 19a Abs. 1 KStG geschieht das in der Weise, daß die festgesetzte und gezahlte ausländische Steuer nur auf den Teil der deutschen Ertragsteuer angerechnet wird, der auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt.²⁾

- 1) Betragen die ausländischen Einkünfte z.B. 100, die darauf zu entrichtenden ausländischen Steuern 40 (40 %), die inländischen Einkünfte 200 und die hierauf zu entrichtenden Steuern 40 (20 %), so entfallen auf das Gesamteinkommen von 300, inländische Steuern von 60, auf die 40 ausländische Steuern angerechnet werden müßten.
- 2) Vgl. DEBATIN, H., (Steueranrechnung), S. 1368 ff.; FLICK, H., (Steuerermäßigung); RASCH, H., (Steueranrechnung), S. 634 f.; RICHTER, H., (Steueranrechnung), S. 442 f. Auf unser obiges Beispiel (FN 1 dieser Seite) übertragen, bedeutet dieses:

$$\text{Anrechnungshöchstbetrag} = \frac{100 \times 60}{300} = 20.$$

Die ausländischen Steuern in Höhe von 40 können nur auf jenen Teil der deutschen Steuer angerechnet werden, welche auf die ausländischen Einkünfte entfällt. Die ausländischen Einkünfte betragen im obigen Beispiel 100 (= 1/3 der Gesamteinkünfte), worauf inländische Steuern in Höhe von 20 (= 1/3 der gesamten deutschen Steuern) entfallen. Nur bis zu dieser Höhe können die ausländischen Steuern angerechnet werden. Die Gesamtsteuerlast setzt sich zusammen aus:

Ausländische Steuer		40
Inländische Steuer	60	
- Anrechnung der ausländischen Steuer	20	
	<u>40</u>	
		40
		<u>—</u>
Gesamtsteuerlast		80
		<u>==</u>

Der maximal anrechenbare Betrag errechnet sich wie folgt:

$$\text{Anrechnungs-} \\ \text{höchstbetrag} = \frac{\text{Ausl. Einkünfte} \times \text{inl. Steuer auf Gesamteink.}}{\text{Gesamtbetrag der in- und ausl. Einkünfte}}$$

Nach deutschem Steuerrecht können aber nur jene ausländischen Steuern, welche der deutschen Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer entsprechen, angerechnet werden.¹⁾ Der oben erwähnte Höchstbetrag ist für jedes Land aus dem Einkünfte bezogen werden, getrennt zu ermitteln (§ 68c EStDV),²⁾ wobei noch die Sonderbestimmung des § 68a EStDV zu beachten ist, nach der die ausländischen Steuern nur dann angerechnet werden können, wenn sie nach Vorschriften erhoben werden, die für das ganze Staatsgebiet gelten, Länder-, Provinz- und Gemeindeeinkommensteuer sind also ausgeschlossen.³⁾ Die oben geschilderte Anrechnungsmethode hat zur Folge, daß im Endergebnis immer die höhere der beiden Steuern zu zahlen ist, sei es im Quellenstaat oder Wohnsitzstaat.

223 Die Pauschalierung

§ 34c Abs. 3 EStG eröffnet den obersten Finanzbehörden der Länder mit Zustimmung des Bundesministers der Finanzen die Möglichkeit der Pauschalbesteuerung ausländischer Einkünfte.⁴⁾ Für Einkünfte aus einer ausländischen Betriebstätte, an der Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft oder der Schachtelbeteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft kann nach dem sogenannten Pauschalierungserlaß⁵⁾ eine Pauschalbesteuerung in Höhe von 25 % beantragt werden. Die Pauschalierung ist unabhängig da-

1) Vgl. Anlage 10 zu Abschn. 213a EStR.

2) Im Gegensatz dazu kennen die USA die sogenannte "overall limitation" bei der die Einkünfte aus sämtlichen Staaten und die dafür entrichteten Steuern zusammengerechnet werden.

3) Diese Bestimmung wird m.E. zu Recht kritisiert, da nicht einzusehen ist, warum der deutsche Steuerpflichtige dafür bestraft werden soll, daß in manchen Staaten das bundesstaatliche Prinzip in den Steuergesetzen anders verankert ist als im Steuersystem der BRD. Vgl. BELLSTEDT, CH., (Besteuerung), S. 208; FLICK, H., (Steueranrechnung), S. 124 f., beide m.w.N.

4) Vgl. JEBATIL, H., (Pauschalierung), S. 303 ff.; VOGEL, H., (Pauschalierung), S. 984 ff., sowie die grundlegende Untersuchung von ANDRESEN, H., (Pauschalbesteuerung).

5) BStBl 1959 II, S. 109.

von, ob eine ausländische Quellensteuer erhoben wird. Pauschalierung und Steueranrechnung schließen einander aus. Steuerermäßigung ist auch im Vermögensteuerrecht für ausländisches Vermögen möglich (§ 12 VStG).¹⁾ Die Schweiz kennt keine derartigen Pauschalierungsmöglichkeiten.

224 Die Steuerabzugsmethode

Der Abzug ausländischer Steuern von der Bemessungsgrundlage für die inländische Steuer trägt weniger dem Gedanken der Doppelbesteuerung als vielmehr dem Kostencharakter der Steuern Rechnung.²⁾ So wird denn eine etwaige Doppelbesteuerung nicht beseitigt, sondern nur gemildert. In der BRD können jene ausländischen Steuern vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden, die nicht der deutschen Einkommen- oder Körperschaftsteuer entsprechen (§ 68f EStDV), für die also eine Steueranrechnung nicht möglich ist. Auch die Schweiz kennt die Steuerabzugsmethode, sofern nicht andere Sonderbestimmungen eingreifen (Freistellung bei Grundstücken usw.).

23 Bilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung³⁾

Die Schwäche aller unilateralen Maßnahmen zur Beseitigung oder Milderung der Doppelbesteuerung liegt darin, daß der Wohnsitzstaat einseitig Steuerverzicht leistet, während Die Besteuerung im Quellenstaat zwangsläufig als Datum hingenommen werden muß. Zudem zeigt sich, daß unilaterale Maßnahmen allein nicht in der Lage sind, die Doppelbesteuerung zu beseitigen, sofern man nicht das reine Territorialprinzip anwendet, bei dem sich aber auch noch Abgrenzungsschwierigkeiten ergeben können. Vor allem das Zusammentreffen der unbeschränkten Steuerpflicht in mehreren Staaten erschwert eine unilaterale Regelung wobei außerdem zu bedenken ist, daß unilaterale Anrechnungsverfahren die Doppelbesteuerung nur ungenügend beseitigen.

1) Vgl. auch den koordinierten Ländererlaß BStBl 1962 II, S. 64, der zu dem früheren § 9 Abs. 4 VStG ergangen ist.

2) Vgl. FLICK, H., Internationales Steuerrecht, S. 23.

3) Vgl. DEBATIN, H., (Internationales Steuerrecht), S. 4 ff.; KORN/DIETZ/DEBATIN, (DBA); SIEGRIST, A., (Staatsverträge); WETTER, H., (Doppelbesteuerung).

Im Zeichen zunehmender wirtschaftlicher Verflechtung zwischen den Staaten sind diese dazu übergegangen, in völkerrechtlich verbindlichen Verträgen ihre Besteuerungsrechte gegeneinander abzugrenzen. Derartige Verträge werden als Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) bezeichnet. Zusammen mit dem nationalen Außensteuerrecht bilden sie das internationale Steuerrecht (IStR) eines Staates.¹⁾

231 Grundsätze der Doppelbesteuerungsabkommen

a) DBA werden nicht nur im Interesse der Steuersubjekte geschlossen sondern auch im Interesse der beteiligten Steuerhoheiten. Daraus resultiert das Bestreben, die entstehenden Steuerausfälle auf beide Staaten zu verteilen. In Staaten mit wechselseitig gleichstarker wirtschaftlicher Verzahnung wird dies in der einfachsten Weise dadurch erreicht, daß die entsprechende Vertragsbestimmung so gestaltet wird, daß sie in gleicher Weise für beide Staaten gilt, wobei auf die innerstaatlichen Gesetze Rücksicht genommen werden muß.²⁾ Sind dagegen die wirtschaftlichen Beziehungen sehr einseitig, wie z.B. im Verhältnis von Industriestaaten zu Entwicklungsländern, so werden sich die jeweiligen Abkommen nur auf einen bestimmten Teilbereich beziehen bzw. einseitig begünstigende Regelungen enthalten.

b) Während die älteren DBA keine bestimmte Systematik erkennen lassen, hat sich durch die Arbeiten des Steuerausschusses der OECD hier ein bemerkenswerter Wandel vollzogen. In dem von dieser Organisation entworfenem "Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und Vermögens",³⁾ dem auch ein

1) Vgl. BÜHLER, O., (Steuerrecht und Privatrecht), S. 33.

2) "Jeder Doppelbesteuerungsvertrag kann nur auf der Basis des wirtschaftlichen Vergleichs der beiderseitigen Besteuerungssysteme abgeschlossen werden." HENSEL, A., Steuerrecht, S. 15; vgl. auch WIDMER, M., (Schweizerische DBA), S. 100.

3) HrsG. BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN, Bonn 1965. Es liegt auch ein Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Erbschaftsteuern vor, jedoch hat dieses Abkommen noch nicht jene Bedeutung erlangt wie das oben zitierte Musterabkommen.

Kommentar zu den einzelnen Artikeln beigelegt ist, liegt ein wesentlicher Beitrag zur Vereinheitlichung der zwischenstaatlichen Steuerverträge. In der Praxis gehen immer mehr Staaten dazu über, dieses Musterabkommen in die Revision oder Erstformulierung ihrer DBA einzubauen.

c) Nahezu alle DBA enthalten eine Nichtdiskriminierungsklausel, welche eine Diskriminierung nach der Staatsangehörigkeit, der Kapitalbeherrschung oder eine Betriebsstätten Diskriminierung verhindern wollen.¹⁾ Das schließt nicht eine ungleiche Behandlung zwischen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen aus.

d) Hinsichtlich der Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen gilt grundsätzlich das Belegenheitsprinzip, d.h., daß Grundstücke sowie die daraus fließenden Einkünfte in dem Staat besteuert werden, in dem sie liegen.

e) Gewinne eines Unternehmens werden im allgemeinen in dem Staat besteuert, dem das Unternehmen angehört, es sei denn, das Unternehmen unterhält in dem anderen Staat Betriebsstätten. Die Gewinne dieser Betriebsstätten können dann in dem anderen Staat besteuert werden.

f) Bei Einkünften aus Kapitalvermögen (Dividenden, Zinsen, Lizenzen) herrscht das Wohnsitzprinzip vor, d.h. diese Einkünfte werden im Wohnsitzstaat des Gläubigers besteuert. Normalerweise behält jedoch der Ursprungsstaat das Recht zu einer in der Höhe beschränkten Quellenbesteuerung. Insbesondere die Kapitalschuldnerstaaten (z.B. Entwicklungsländer) sind an der Aufrechterhaltung der Quellensteuer interessiert, während internationale Gläubigerstaaten wie z.B. die Schweiz, Auslandsgewinne möglichst ungeschmälert ins Inland transferieren wollen.²⁾ Die Tendenzen gehen eindeutig dahin, die Quellenbesteuerung auf Kosten des Wohnsitzprinzips aufleben zu lassen.

1) Vgl. DEBATIN, H., (Diskriminierung), S. 129 ff.; SASS, G., (Nichtdiskriminierung), S. 106 ff.

2) So weist z.B. Ludwig daraufhin, daß die Schweiz jeden dritten Franken im Ausland verdient. Vgl. LUDWIG, H.B., (Entwicklungstendenzen), S. 118.

g) Treffen die unbeschränkten Steuerpflichten nach dem internen Steuerrecht beider Staaten zusammen, so wird nach einer Reihe festgelegter Kriterien das Besteuerungsrecht einem Staat zugewiesen. Für in den Abkommen nicht ausdrücklich erwähnte Einkünfte gilt grundsätzlich das Wohnsitzprinzip.

h) Die DBA sind bilaterale Verträge, die in der BRD auf Grund eines Transformationsgesetzes i.S. von Art. 59 Abs. 2 GG innerstaatliches Recht werden. Als internationales Recht gehen sie jedoch dem sonstigen nationalen Recht vor, d.h. sie sind *lex specialis* gegenüber dem innerstaatlichen Steuerrecht, sofern die entsprechenden Normen kollidieren. "Dabei muß beachtet werden, daß die Doppelbesteuerungsabkommen insofern nur eine negative Aufgabe erfüllen, als sie lediglich der Abgrenzung der steuerrechtlichen Zuständigkeiten dienen. Eine effektive Besteuerung setzt positive Anordnungen des innerstaatlichen Rechts voraus."¹⁾

In der Schweiz folgt die Kompetenz des Bundes zum Abschluß von DBA aus Art. 8 BV. Neben dem Bund sind aber auch die Kantone berechtigt DBA abzuschließen, allerdings gilt in dieser Hinsicht der Grundsatz: Bundesrecht bricht kantonales Recht.²⁾

232 Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

In den DBA werden grundsätzlich dieselben Methoden angewandt, wie sie bereits in den unilateralen Bestimmungen geschildert wurden. Vorherrschend sind dabei die Freistellungsmethode mit Progressionsvorbehalt sowie die Anrechnungsmethode,³⁾ welche nebeneinander Anwendung finden. Vielfach wird auch das aus den nationalen Gesetzen bekannte Schachtelprivileg auf den zwischenstaatlichen Bereich ausgedehnt. Im Gegensatz zur Schweiz ist in der BRD das internationale Schachtelprivileg für die Körperschaftsteuer nach autonomen Steuerrecht unbekannt.

1) ALLDORFER, W., (Besteuerung), S. 110. Vgl. auch RFH v. 22.5.1940, RStBl 1940, S. 809.

2) Vgl. BLUMENSTEIN, E., System des Steuerrechts, S. 120.

3) Vgl. auch PHILIPP, A., (Befreiungssysteme); SPITALER, A., (Wohnsitzprinzip), S. 57 ff. Im internationalen Recht macht auch die Schweiz von der Anrechnungsmethode Gebrauch.

Die DBA kennen nicht nur die Vermeidung der tatsächlichen, sondern auch der "virtuellen" Doppelbesteuerung.¹⁾ Wird z.B. ein Steuergegenstand einem Staat aufgrund des DBA zur alleinigen Besteuerung zugewiesen (etwa bei Grundstücken dem Belegenheitsstaat), macht dieser Staat aber von seinem Besteuerungsrecht keinen Gebrauch (weil das innerstaatliche Steuerrecht keine Besteuerung von Grundstückseinkünften vorsieht), so wird eine "virtuelle" Doppelbesteuerung ausgeschlossen, d.h. es tritt überhaupt keine Besteuerung der Grundstückseinkünfte ein. Die Abkommen können vorsehen, daß in solchen Fällen das Besteuerungsrecht des zuerst genannten Staates wiederauflebt.

24 Allgemeine Charakteristik eines Steuerfluchtlandes

Steuerfluchtländer, auch mit dem Ausdruck "Steuerwüsten"²⁾ belegt, weisen im allgemeinen folgende Merkmale auf:³⁾ Welteinkommen- und Weltvermögensprinzip, weite Umschreibung der unbeschränkten Steuerpflicht, hohe Körperschaftsteuersätze, stark progressiv ausgestaltete Einkommensteuern mit hohen Plafonds, ergänzende Gewerbe- und Vermögensteuern, hohe Erbschaftsteuern. Ein internationales Schachtel - oder Holdingprivileg fehlt meistens, das Steueranrechnungssystem überwiegt, während das Freistellungssystem fast überhaupt nicht angewandt wird.

Überprüft man das deutsche Steuerrecht anhand der aufgestellten Kriterien, so muß die BRD als Steuerfluchtland bezeichnet werden.

25 Allgemeine Charakteristik einer Steueroase

Steueroasen, auch als Steuerinselländer⁴⁾ oder Steuerparadiese

1) Vgl. MERSMANN, W., (Internationale Doppelbesteuerung), S. 97; SPITALER, A., (Doppelbesteuerungsproblem), S. 199 f., der zwischen aktueller und virtueller Doppelbesteuerung unterscheidet. In schweizerischen Publikationen findet sich auch folgende Terminologie: effektive Doppelbesteuerung und Besteuerung in thesi, vgl. z.B. ALTDORFER, W., (Besteuerung), S. 115.

2) Vgl. STRIEGEL, G., (Steuerflucht), S. 27.

3) Vgl. FLICK, H., Steuerflucht in Steueroasen, S. 29; SCHMID, A., (Steuerflucht), S. 6; SUTTERER, H., (Basisgesellschaften), S. 19.

4) So SCHMID, A., (Steuerflucht), S. 5.

bezeichnet,¹⁾ sind durch folgende Bedingungen gekennzeichnet:²⁾
Niedrige Kapital-, Gewinn- und Quellensteuern, Steuerfreiheit
oder zumindest Begünstigung für Auslandseinkünfte und - vermö-
gen, Gewährung eines Holdingprivilegs sowie des internationalen
Schachtelprivilegs, ein umfangreiches Netz von DBA, sowie eine
großzügige Verwaltungspraxis.

Zu den Staaten, in denen diese Bedingungen erfüllt sind, muß ne-
ben anderen Staaten auch die Schweiz gerechnet werden.

3 Die Entwicklung des deutschen IStR insbesondere im Ver-
hältnis zur Schweiz³⁾

31 Die Steuer- und Kapitalfluchtgesetzgebung zwischen den
Weltkriegen⁴⁾

Obwohl Steuerflucht und Kapitalflucht nicht als Synonyma zu ver-
stehen sind, vermischen sich die dadurch auftretenden Probleme
recht häufig, da Kapitalflucht nahezu immer einen Steuerausfall
zur Folge hat, während umgekehrt die Steuerflucht vielfach nicht
ohne gleichzeitigen Kapitalentzug durchzuführen ist.⁵⁾

Durch das "Gesetz gegen die Steuerflucht" vom 26. Juli 1918,⁶⁾
unternahm es die Regierung der Steuerflucht durch Wohnsitzverle-
gung entgegen zu treten. Reichsangehörige, ehemalige Reichsange-
hörige (Stichtag 1. Aug. 1914) sowie eine bestimmte Gruppe von
Staatenlosen blieben auch nach Aufgabe ihres inländischen Wohn-
sitzes unbeschränkt steuerpflichtig. Am 31.12.1921 trat dieses

1) So VERNAY, A., Die Steuerparadiese, Die Unterscheidung zwischen
Steueroasen und Steuerparadiesen wird auch getroffen um gradu-
ell unterschiedliche Steuerbelastungen hervorzuheben. BIANCHI,
S., (Mißbrauch), S. 12, lehnt die Bezeichnung "Steueroase" für
die Schweiz ab und verwendet den Ausdruck "Niedrigsteuerland".
Die Unterscheidung hat Sinn, wenn man bedenkt, daß es Staaten
gibt, die praktisch überhaupt keine Einkommensteuern kennen.

2) Vgl. FN 3, S. 85.

3) Es soll hier lediglich ein kurzer geschichtlicher Abriß gegeben
werden. Sofern Einzelheiten auch heute noch von Bedeutung sind,
werden sie später erörtert.

4) Vgl. dazu JANDRELL, A., (Steuerflucht), S. 250 ff.

5) Vgl. zu den verschiedenen Begriffen sowie ihre gegenseitige Ab-
hängigkeit KAMP, M.E./MÜSSENER, I./SCHEER, CH., Steuerlehre - Be-
sonderer Teil, S. 138; LION, M., (Kapitalflucht), S. 442 ff.;
CUTTERER, H., (Basisgesellschaften), S. 272.

6) RGBl 1918, S. 951.

Gesetz außer Kraft. Es folgte das "Gesetz gegen die Kapitalflucht" vom 8. Sept. 1919,¹⁾ welches die Verbringung von Zahlungsmitteln ins Ausland von einer Vermittlung durch Banken und damit einer Anzeigepflicht abhängig machte. In der Folgezeit wurden die Kontrollvorschriften noch verschärft. Es zeigte sich nämlich, "daß Steuerflucht, Sozialisierungsangst und Inflation zusammengewirkt haben, um Kapitalien aus dem tiefvalutarischen Deutschland in die Länder mit gesunder und hochwertiger Valuta zu drängen. Es scheint dabei daß die Flucht zum Schweizer Franken eine besondere Bedeutung gewonnen hat."²⁾

Wie ungünstig Deutschland zu jener Zeit im internationalen Steuerbelastungsvergleich abschnitt, zeigt eine vom Statistischen Reichsamt angestellte Untersuchung über die Besteuerung gewerblicher Unternehmen:³⁾

Besteuerung kapitalintensiver Betriebe innerhalb einer
12 1/2 jährigen Wirtschaftsperiode in v.H. der deutschen
Besteuerung

Staat	Ausschließl. der USt und der Sozialvers.-Beiträge	Einschl. der USt und ausschl. d. Soz. Vers. Beitr.	Einschl. der USt und der Soz. Vers. Beitr.
Deutsches Reich	100,00	100,00	100,00
Österreich	72,47	89,24	87,67
Frankreich	53,50	71,93	67,76
Italien	33,10	47,58	42,20
Großbritannien	35,76	32,17	32,30
USA	60,92	54,52	45,77

Es folgten eine Anzeigepflicht für Devisen und wesentliche Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften⁴⁾ sowie eine Devisenbewirtschaftung.⁵⁾

In der "Vierten Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen und zum Schutz des inneren Friedens"

1) RGBl 1919, S. 1540.

2) SCHMALZ, H., (Kapitalfluchtgesetz), Sp. 37.

3) Vgl. STATISTISCHES REICHSAMT, (Steuerbelastungsvergleich), Tab. 81, S. 597.

4) RGBl 1931 I, S. 373.

5) RGBl 1931 I, S. 421.

vom 8. Dezember 1931¹⁾ ist im siebenten Teil, Kapitel III, das Reichsfluchtsteuergesetz²⁾ enthalten. Obwohl als zeitlich beschränkte Maßnahme gedacht, wurde das Gesetz immer wieder verlängert. Der Reichsfluchtsteuer unterlagen natürliche Personen, die ihren inländischen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt aufgaben, sofern ihr steuerpflichtiges Einkommen 20.000 RM und ihr steuerpflichtiges Vermögen 200.000 (später 50.000) RM überschritt. Als Reichsfluchtsteuer war ein Betrag in Höhe eines Viertels des gesamten steuerpflichtigen Vermögens zu entrichten. In der Folgezeit wurde das Gesetz durch zahlreiche Änderungen verschärft.

32 Das Doppelbesteuerungsabkommen 1931/59

Das erste von Deutschland mit der Schweiz abgeschlossene DBA zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der direkten Steuern und Erbschaftsteuern stammt aus dem Jahre 1931.³⁾ Durch zahlreiche Zusatzprotokolle, das letzte datiert auf den 20.3.1959, ist das Abkommen nicht unwesentlich geändert worden.⁴⁾

Alle Steuerpflichtigen mit Wohnsitz in einem der beiden Staaten fielen unter das Abkommen. Als Sitz eines Unternehmens galt der statutarische Sitz, auf die geschäftliche Oberleitung kam es nicht an, andererseits wurde jedoch der Ort der Leitung als Merkmal für das Vorliegen einer Betriebstätte genannt. Im wesentlichen galten in diesem Abkommen das Belegenheitsprinzip sowie das Betriebstättenprinzip bei sonstigem Vorherrschen des Wohnsitzprinzips. Es galt die Freistellungsmethode mit Progressionsvorbehalt wobei der Ursprungsstaat das Recht zur (eingeschränkten) Quellenbesteuerung behielt. Als Besonderheit mußte die Behandlung der GmbH gelten. Sie war der Betriebstätte gleichgestellt mit der Folge, daß ein in Deutschland ansässiger Steuerpflichtiger die Einkünfte aus schweizerischen GmbH-Anteilen n u r in der Schweiz versteuern mußte.

Das DBAS 31/59⁵⁾ dessen Abschluß einem echten Bedürfnis entsprach,

1) RGBl 1931 I, S. 699.

2) RGBl 1931 I, S. 731. Vgl. auch RAAB, F., Das gesamte Reichssteuerrecht, S. 77 ff.; WECKERLE, W., (Reichsfluchtsteuer), S. 479 ff.

3) RGBl 1934 II, S. 38.

4) BStBl 1959 I, S. 1005.

5) Doppelbesteuerungsabkommen zwischen dem Deutschen Reich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 15.7.1931 in der Fassung des Zusatzprotokolls vom 20.3.1959 (= DBAS 31/59).

da die Doppelbesteuerung den Ausbau der beiderseitigen Handelsbeziehungen hemmte, wurde im Laufe der Zeit immer mehr zweckentfremdet, indem mit seiner Hilfe die zu Beginn der 60er-Jahre einsetzende Steuerflucht noch verstärkt wurde.¹⁾ Es war deshalb naheliegend, daß die deutschen Steuerbehörden zunächst im bestehenden internen Steuerrecht nach Möglichkeiten suchten, diesen unangenehmen Begleiteffekt zu eliminieren.

33 Unilaterale Maßnahmen der BRD

Die Diskussion um die Steuerflucht wurde in der BRD durch den "Bericht der Bundesregierung an den Deutschen Bundestag über die Wettbewerbsverfälschungen, die sich aus Sitzverlagerungen und aus dem zwischenstaatlichen Steuergefälle ergeben können,"²⁾ im folgenden als Oasenbericht zitiert, ausgelöst. In diesem Oasenbericht wurden erstmals die Möglichkeiten der legalen Steuerflucht skizziert sowie Vorschläge zu deren Bekämpfung gemacht. Insbesondere die bestehenden Vorschriften des StAnpG sollten zu diesem Zweck herangezogen werden. § 15 Abs. 2 StAnpG eröffnete in bestimmten Fällen die Möglichkeit, eine Kapitalgesellschaft mit ausländischem Sitz der inländischen unbeschränkten Steuerpflicht zu unterwerfen.³⁾

Weit bedeutsamer ist jedoch § 6 StAnpG, der eine Umgehung der Steuerpflicht durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts entgegen treten will. Als Reaktion der Finanzverwaltung auf den Oasenbericht folgte der sogenannte Oasenerlaß.⁴⁾ "Danach ist der Einschaltung des ausländischen Rechtsträgers die steuerliche Anerkennung zu versagen, wenn er keine wesentliche eigene wirtschaftliche Funktion hat, sondern sich vornehmlich als Stützpunkt für die Verlagerung von Vermögen oder Einkünften ins Ausland darstellt."⁵⁾

Der Oasenerlaß ist in der Folgezeit von verschiedenen Seiten hef-

1) Vgl. DEBATIN, H., (Steuerersparnis), S. 333 ff.

2) BT-Drucks. IV/2412.

3) Grundlegend MÜLLER, P., (Steuerhoheit). Vgl. auch JAKOBS, H. H., (Körperschaftsteuerpflicht), Sp. 587 ff.

4) BStBl 1965 II, S. 74.

5) OASENERLASS, BStBl 1965 II, S. 75.

tig angegriffen worden,¹⁾ die praktische Wirkung des Oasenerlasses blieb jedoch gering.²⁾

Auch die §§ 1, 5 und 11 StAnpG (Scheingeschäfte) waren nicht geeignet, der Steuerflucht Einhalt zu gebieten, dazu bedurfte es neugestalteter DBA und neuer interner Steuergesetze.

34 Das Doppelbesteuerungsabkommen 1971

Bereits im Jahre 1964 begannen mit der Schweiz Revisionsverhandlungen zum Zwecke der Änderung des DBA 1931/59. Die Verhandlungen gestalteten sich jedoch aufgrund der weitgehenden deutschen Änderungswünsche außerordentlich schwierig. In der Schlußphase der Verhandlungen galt es zudem die Anregungen der Steuerreformkommission zu den DBA sowie das im Entstehen begriffene AStG der BRD in den neuen Vertragstext einzuarbeiten, ein Vorhaben, daß bei- nahe ein Scheitern der Verhandlungen bewirkt hätte.

Am 11. August 1971 wurden die Verhandlungen mit der Unterzeichnung eines neuen Abkommens erfolgreich abgeschlossen, das sich im wesentlichen auf die Steuern vom Einkommen und Vermögen bezieht, während für die Erbschaftsteuern das alte DBA weiterhin in Kraft ist.

35 Das "Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen"

Unter diesem etwas langatmigem Titel verbergen sich eine ganze Reihe von Änderungen an bereits bestehenden Gesetzen (EStG, GewStG, BewG, AO, StAnpG) sowie als Kernpunkt das "Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen" (Außensteuergesetz).

"Als sozialer Rechtsstaat den Geboten der Gerechtigkeit und des sozialen Ausgleichs verpflichtet, muß die Bundesrepublik ihr

1) Vgl. BACHMAYR, K.E., (Steueroasen-Erlass), S. 392 ff.; KOTTMANN, B., (Casen-Erlass), S. 1157 ff.; RÄDLER, A.J./RAUFACH, A., (Casen-Erlass), S. 249 ff.

2) Vgl. auch FLICK, H., Steuerflucht in Steueroasen, S. 37, der die Schwäche des § 6 StAnpG, welcher Grundlage für den Oasenerlaß war, bereits für das interne Steuerrecht konstatiert.

Steuerrecht auch für die in das Ausland reichenden Wirtschaftsinteressen so gestalten, daß es der Forderung nach gleichmäßiger Verteilung der Steuerlast genügt, die steuerliche Chancengleichheit wahrt und steuerliche Wettbewerbsverzerrungen ausschließt." ¹⁾

Diese unilateralen Normen stellen wegen ihrer Bedeutung gewissermaßen ein "außensteuerliches Grundgesetz" der BRD dar, Grundlage für weitere interne Steuerrechtsänderungen und Revision von DBA. Bereits jetzt entfaltet aber das AStG seine volle Wirkung im Verhältnis zu jenen Steueroasen, mit denen die BRD kein DBA abgeschlossen hat, wie z.B. Liechtenstein, Bahamas, Bermudas usw.

1) Regierungsbegründung zum Außensteuergesetz, BT-Drucks. VI/2883, S. 14, Nr. 5.

Teil C

Die Besteuerung deutscher Unternehmen in der Schweiz

1 Die statutarische Struktur ausländischer Stützpunkte

11 Begriff der statutarischen Struktur

Unter der statutarischen Struktur einer Unternehmung versteht man den formalrechtlichen Aufbau, also die Rechtsform einer Unternehmung bzw. einer Unternehmensgruppe. Diese statutarische Struktur kann durch Gesetz zwingend vorgeschrieben sein (z.B. bei Versicherungen), sie kann aber auch der freien Entscheidung der gegenwärtigen oder zukünftigen Unternehmenseigner überlassen bleiben.

Im Gegensatz dazu steht die nach außen hin nicht sichtbare operationale Struktur der Unternehmung. Diese beinhaltet u.a. die Gestaltung der formellen Organisation einer Unternehmung bzw. Unternehmungsgruppe, wie sie sich aufgrund der innerbetrieblichen Notwendigkeiten ergibt. Die Festlegung der Informations- und Kommunikationswege gehört ebenfalls hierher.¹⁾

12 Unternehmensformen nach schweizerischem Handelsrecht²⁾

Dem deutschen HGB entspricht das schweizerische Obligationenrecht (OR), wobei aber keine Spezialgesetze wie z.B. das AktG oder GmbHG bestehen. Die Rechtsformen sind im wesentlichen die gleichen wie in der BRD.

1) Vgl. HEINEN, E., (Einführung), S. 50 ff.; WÖHE, G., (Einführung), S. 142 ff.

2) Vgl. BARTHOLDY/SEIDLER/WILHELM, (Auslandsstützpunkte), S. 222 ff.; FROMER, L./SPEISER, T., Internationale Steuern, S. 9 ff.; HANGARTER, D., (Niederlassungsmöglichkeiten), S. 612 f.; HERMANN, B.Ph., (Steuern), S. 10 ff.; SCHÖNENBERGER, W., Schweizerisches Obligationenrecht.

A. Die Einzelfirma

Die Firma muß beim Handelsregisteramt angemeldet werden, wobei Angaben über die Personalien des Inhabers sowie den Zweck und Sitz des Unternehmens gemacht werden müssen. In der Praxis kommt diese Rechtsform für deutsche Unternehmer nicht in Frage.

B. Die Kollektivgesellschaft (Art. 552 ff. OR)

Sie entspricht der deutschen OHG. Die Gesellschaft entsteht durch Eintragung ins Handelsregister. Sachfirmen sind nicht zulässig. Es muß ein in der Schweiz ansässiger Geschäftsführer oder Prokurist, der allein zeichnungsberechtigt ist, bestellt werden.

C. Die Kommanditgesellschaft (Art. 594 ff. OR)

Diese Gesellschaftsform entspricht im wesentlichen der deutschen KG. Mindestens ein Unternehmenseigner haftet unbeschränkt. Komplementäre können jedoch nur natürliche Personen sein, während als Kommanditisten auch juristische Personen in Betracht kommen.

D. Die Aktiengesellschaft (Art. 620 ff. OR)¹⁾

Zur Gründung einer schweizerischen AG genügen drei Personen, gleichgültig ob es sich um natürliche oder juristische Personen handelt. Das Grundkapital muß mindestens Fr. 50.000 betragen, wovon bei der Gründung mindestens Fr. 20.000 in bar eingezahlt oder durch Sacheinlagen gedeckt sein müssen. Die Aktien können auf den Inhaber oder den Namen lauten, satzungsmäßig sind vinkulierte Namensaktien möglich. Der Mindestbetrag einer Aktie beläuft sich auf Fr. 100.

Der deutschen HV entspricht in der Schweiz die Generalversammlung. Sie hat das Recht zur Satzungsänderung, Wahl des Verwaltungsrates

1) Vgl. auch PERRET, M., (Auskunftsrecht); SCHULTHESS, B., (Funktionen); SCHULZ-DORNBURG, S., (Verwaltung); STEIGER, F. v., (Aktiengesellschaft).

(er entspricht in der BRD dem Vorstand) und Abschlußprüfers sowie Beschlußfassung über die Gewinnverwendung. Eine dem deutschen AR vergleichbare Institution kennt das OR nicht. Jedes Mitglied des Verwaltungsrates muß mit mindestens einer Aktie an der Gesellschaft beteiligt sein. Die Mehrzahl der Mitglieder des Verwaltungsrates muß in der Schweiz ansässig sein und das schweizerische Bürgerrecht besitzen, bei Holdinggesellschaften können Ausnahmebewilligungen zugestanden werden. Der oder die Abschlußprüfer, in der Schweiz Kontrollstelle genannt, dürfen nicht dem Verwaltungsrat angehören oder Angestellte der AG sein, dagegen ist es gleichgültig, ob es sich um natürliche oder juristische Personen handelt. An die fachlichen Qualifikationen der Kontrollstelle werden zur Zeit noch keine besonderen Anforderungen gestellt. "Sie lassen zu, daß Personen in die Revisionsstelle gewählt werden, denen jede Buchführungskenntnis abgeht oder die von der Verwaltung abhängig sind."¹⁾ Eine Veröffentlichung des Jahresabschlusses ist nicht vorgeschrieben.

Mit der Eintragung der AG in das Handelsregister erlangt diese die Rechtsfähigkeit. Die Eintragung wird unter Angabe des Gesellschaftszweckes, des Aktienkapitals und der Namen der Mitglieder des Verwaltungsrates veröffentlicht. Die Namen der Gründer werden nicht genannt.

E. Die Kommanditaktiengesellschaft (Art. 764 ff. OR)

Diese Gesellschaft entspricht der deutschen KGaA. Die Verwaltung liegt bei den unbeschränkt haftenden Gesellschaftern. (Im wesentlichen gelten die gleichen Bestimmungen wie für die AG) In der schweizerischen Praxis ist diese Rechtsform noch seltener als in Deutschland.

F. Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Art. 772 ff. OR)

Diese mit der deutschen GmbH vergleichbare Gesellschaft kommt in der Schweiz eine relativ geringe Bedeutung zu, da sie gegenüber der AG keine wesentlichen Vorteile aufweist.

1) ZIHLMANN, P., (Aktienrechtsreform), S. 11.

Das Mindestkapital beträgt Fr. 20.000, als Höchstgrenze sind Fr. 2.000.000 festgesetzt. Der Mindestwert einer Stammeinlage beläuft sich auf Fr. 1000. Gesellschafter können sowohl natürliche als auch juristische Personen sein. Vertretungsbefugt sind alle Gesellschafter gemeinsam, sofern nichts Gegenteiliges vereinbart wurde. Die Gesellschafterversammlung entspricht im wesentlichen der Generalversammlung bei der AG. Die Bestellung eines Verwaltungsrates ist fakultativ, für ihn gelten dann die gleichen Bestimmungen wie bei der AG. Bedeutsam - und wohl auch ein gewichtiger Grund für die geringe Verbreitung der GmbH - ist die Vorschrift, daß Name, Wohnort und Nationalität der Gesellschafter ins Handelsregister eingetragen und publiziert werden müssen, zudem ist jährlich beim Registergericht eine Liste der Gesellschafter sowie der von ihnen gemachten Einlagen einzureichen und zu veröffentlichen. Nachteilig für die Gesellschafter ist zudem die persönliche und solidarische Haftung über die Höhe der einzelnen Stammanteile hinaus bis zur Höhe des eingetragenen Stammkapitals.

Die Tabelle 13 auf S. 96 zeigt die, allerdings nur auf schweizerische Verhältnisse bezogenen, Vor- und Nachteile der Rechtsformen, vom Gründer aus betrachtet.

13 Die Wahl einer bestimmten Rechtsform

Für die Gestaltung der Rechtsform ausländischer Unternehmen können sowohl rechtliche als auch wirtschaftliche Gründe entscheidend sein.¹⁾ Sofern die ausländische Unternehmung auch weiterhin vom Inland aus gelenkt werden soll, spitzt sich das Problem auf die Frage "Betriebsstätte" oder "Tochtergesellschaft" zu.²⁾

1) Vgl. auch BIRKENKAMP, F., (Industrie-Anlagen), S. 24 ff.

2) Dabei wird in dieser Arbeit unter Betriebsstätte die rechtlich unselbständige Auslandsniederlassung, unter Tochtergesellschaft die rechtlich selbständige Form der Auslandsstützpunkte verstanden.

Tabelle 13

Vor- und Nachteile der Rechtsform vom Gründer aus gesehen¹⁾

	AG	GmbH	Kommandit- gesell- schaft	Kollektiv- gesell- schaft
Personenkreis	---	///	///	XXX
Übertragung der Anteile	---	///	XXX	XXX
Eintritt neuer Mitglieder	///	///	---	---
Austritt und Ausschliessung	///	---	---	---
Schuldfinanzierung	---	///	///	///
Beteiligungs- finanzierung	---	///	///	XXX
Agiofinanzierung	---	XXX	XXX	XXX
Expansionsgrenzen	---	XXX	///	XXX
Minimalkapital	///	///	---	---
Kapitalerhaltung	---	///	///	///
Gründungs- und Organi- sationskosten	XXX	XXX	---	---
Steuern	XXX	XXX	---	---
Haftung	---	///	///	XXX
Nachschüsse	XXX	///	---	---
Nebenleistungen	///	---	---	---
Ruf der Rechtsform	---	XXX	---	---
Publizität	///	XXX	---	---
Firmenrecht	---	///	XXX	XXX
Eignung für Familien- gesellschaften	---	///	---	XXX
Eignung für Kartelle	---	///	XXX	XXX
Eignung für Holdings	---	///	XXX	XXX

--- = günstig; /// = etwas ungünstig; XXX = sehr ungünstig.

1) Entnommen aus WENGLE, R., (Verbreitung), S. 96.

"Die Entscheidung zwischen diesen beiden möglichen Rechtsformen ist als das grundsätzliche Problem der Gestaltung der Niederlassung überhaupt anzusehen, da mit der Wahl des formal-juristischen Gerüsts sich Auswirkungen hinsichtlich der Organisation der internationalen Unternehmung als auch der steuerlichen Belastung ergeben."¹⁾ Deshalb soll im folgenden die steuerliche Belastung dieser beiden Gestaltungsformen geprüft werden.

2 Geltungsbereich und Abkommensberechtigung des DBAS

21 Der Geltungsbereich

Der sachliche Geltungsbereich des Abkommens umfaßt die Steuern vom Einkommen und Vermögen, die von Gebietskörperschaften der BRD und der Schweiz erhoben werden (Art. 2 Abs. 1 DBAS). Welche Steuern darunter fallen ist in Art. 2 Abs. 2 - 5 DBAS geregelt. Für die Erbschaftsteuer ist weiterhin das DBAS 31/59 in Kraft! Der persönliche Geltungsbereich erstreckt sich nach Art. 1 DBAS auf Personen, die in einem oder beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Der Ausdruck "Person" umfaßt dabei natürliche Personen und Gesellschaften (Art. 3 Abs. 1 Buchst. d DBAS), letztere nur, wenn es sich um juristische Personen oder um solche handelt, die steuerrechtlich den juristischen Personen gleichgestellt sind. (Art. 3 Abs. 1 Buchst. e DBAS). Demgemäß sind Personengesellschaften nicht angesprochen, der persönliche Geltungsbereich richtet sich nach den Unternehmern. "Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck 'eine in einem Vertragsstaat ansässige Person' eine Person, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig ist."²⁾ Zeitlich betrifft das Abkommen jene Steuern, die auf nach dem 31. Dezember 1971 zufließende Einkünfte erhoben werden.

22 Abkommensberechtigung

Ob eine Person in einem Vertragsstaat unbeschränkt steuerpflichtig ist, richtet sich nach dem internen Steuerrecht dieses Staates.

1) SCHNEIDER, W., (Direktinvestitionen), S. 181.

2) Art. 4 Abs. 1 DBAS.

Die BRD wählt als Anknüpfungspunkte der unbeschränkten Steuerpflicht bei natürlichen Personen den Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt, bei juristischen Personen den Sitz oder die Geschäftsleitung. In der Schweiz gelten hinsichtlich der unbeschränkten Steuerpflicht inhaltlich die gleichen Voraussetzungen. Eine amerikanische Gesellschaft, welche z.B. sowohl in der BRD als auch in der Schweiz nur beschränkt steuerpflichtig ist, kann also die Abkommensvorteile nicht in Anspruch nehmen, braucht also auch mögliche Nachteile des Abkommens nicht gegen sich gelten zu lassen. Die Frage der Doppelansässigkeit sowie der Nichtansässigkeit aufgrund bestimmter Fiktionen des Abkommens wird an späterer Stelle behandelt.

3 Die Zuteilungsvorschrift im DBAS

"Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates können nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, daß das Unternehmen seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit in dieser Weise aus, so können die Gewinne des Unternehmens in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können."¹⁾

Dieser für die Unternehmensbesteuerung grundlegende Art. überläßt im allgemeinen dem Betriebsstättenstaat das alleinige Besteuerungsrecht, wie aus dem "nur" in Satz 1 hervorgeht. Dieses "nur" ist indessen nicht so zu deuten, daß der Steuerpflichtige nur von einer Abgabengewalt besteuert wird. Es besagt im DBAS lediglich, daß der betreffende Betriebsstättenstaat seine Besteuerung nicht zugunsten des anderen Staates einschränken muß.²⁾³⁾

Positiv ausgedrückt ist indessen folgendes klar gestellt: Ist eine Unternehmung nach dem Recht beider Staaten z.B. nur in der Schweiz

1) Art. 7 Abs. 1 DBAS.

2) Das DBAS fällt insofern aus dem Rahmen der übrigen von der BRD abgeschlossenen DBA in denen, dem Musterabkommen der OECD folgend, das "nur" eine Ausschließlichkeitsnorm bedeutet, die allenfalls noch durch den Progressionsvorbehalt des Nicht-Betriebsstättenstaates eingeschränkt werden kann.

3) Ausnahmen ergeben sich z.B. aus Art. 4 Abs. 9 und Art. 24 Abs. 1 Nr. 1a DBAS sowie den §§ 7 ff. ASTG.

unbeschränkt steuerpflichtig - das trifft zu, wenn sich sowohl Sitz als auch Geschäftsleitung in der Schweiz befinden - dann können die Gewinne, welche diese Unternehmung aus Geschäftstätigkeit in der BRD erzielt, nur in der Schweiz besteuert werden. Eine Ausnahme gilt dann, wenn diese Geschäftstätigkeit die Merkmale einer Betriebstätte aufweist, hinsichtlich der deutschen Betriebstättengewinne steht dann der BRD die Besteuerung zu.

Die Vermögensbesteuerung folgt im wesentlichen der Gewinnbesteuerung, so daß das bewegliche Betriebsvermögen einer Betriebstätte durch den Betriebstättenstaat besteuert werden kann (Art. 22 Abs. 2 DBAS). Die Erfolgs- und Substanzbesteuerung unbeweglichen Vermögens folgt grundsätzlich dem Belegenheitsprinzip, d.h. "der Staat, in dem sich die Liegenschaft befindet, erhält den Vorrang der Besteuerung gegenüber dem anderen Staat, dessen Steueranspruch nur an persönliche Beziehungen des Steuerpflichtigen anknüpft."¹⁾ Gegenüber diesem Belegenheitsprinzip tritt auch das Betriebstättenprinzip zurück (Art. 6 Abs. 4 und Art. 7 Abs. 8 DBAS).²⁾ Sofern das DBAS nichts anderes vorsieht (Art. 3 Abs. 2 DBAS), ist bei der Klärung der Frage, welcher Einkunftsart bestimmte Einkünfte zuzuordnen sind, ausschließlich nationales Recht maßgebend!

4 Die Besteuerung der Betriebstätte

41 Der Betriebstättenbegriff³⁾

Nach § 16 Abs. 1 StAnpG gilt als Betriebstätte "jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung des Betriebs eines stehenden Gewerbes dient." Dieser Betriebstättenbegriff stellt also nicht auf die rechtliche Struktur, sondern auf die wirtschaftliche Betätigung ab. Insbesondere für beschränkt Steuerpflichtige ist das Vorliegen einer Betriebstätte von Interesse, da nach § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG zu den Einkünften aus Gewerbebe-

1) KORN/DIETZ/DEBATIN, (DBA), Vorbem. IV A Nr. 1.

2) Vgl. KORN/DIETZ/DEBATIN, (DBA), Vorbem. IV A Nr. 8; OECD-Kommentar zu Art. 6 Abs. 4.

3) Vgl. dazu JAHRMARKT, M./FISCHER, G., (Steuervorteile), S. 37 ff.

trieb nur jene zu zählen sind, für die eine Betriebstätte oder ständiger Vertreter unterhalten wird.¹⁾

Der Betriebstättenbegriff des nationalen Rechts wird in den neueren DBA der BRD z.T. erheblich modifiziert.²⁾ Im neuen DBAS wird im Art. 5, der dem Art. 5 des OECD-Musterabkommens voll entspricht, der Begriff der Betriebstätte definiert. "Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck "Betriebstätte" eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird."³⁾ Art. 5 Abs. 2 DBAS bringt eine (nicht vollständige) Aufzählung von Erscheinungsformen der Betriebstätte, Art. 5 Abs. 3 DBAS legt eine Reihe von Ausnahmetatbeständen fest. Als Betriebstätten i.S. des DBAS gelten insbesondere der Ort der Leitung, eine Zweigniederlassung, eine Geschäftsstelle. Als Betriebstätte gelten insbesondere nicht: Geschäftseinrichtungen, die ausschließlich dem Wareneinkauf für das Unternehmen dienen, Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung und Auslieferung von Waren des Unternehmens dienen sowie Bestände, die für den gleichen Zweck benutzt werden.

Auch der ständige Vertreter kann eine Betriebstätte begründen. Nach Art. 5 Abs. 4 DBAS liegt ein solcher Fall vor, wenn ein nicht unabhängiger Vertreter mit Abschlußvollmacht, die er auch regelmäßig ausübt, im anderen Vertragsstaat für das Unternehmen tätig wird, sofern es sich nicht nur um den Einkauf von Gütern oder Waren handelt. Das Vorhandensein einer festen Geschäftseinrichtung wird nicht gefordert.

Beispiel: Herr X mit Wohnsitz in Zürich, der Angestellter der deutschen Gesellschaft Y ist, besitzt Abschlußvollmacht für den Warenverkauf. Diese Tätigkeit begründet eine Betriebstätte der Gesellschaft Y in der Schweiz. Ob eine feste Geschäftseinrichtung vorhanden ist, bleibt unerheblich. Besitzt X dagegen Abschlußvollmacht für den Wareneinkauf, so entsteht keine Betriebstätte und zwar auch dann nicht, wenn eine feste Geschäftseinrichtung vorhanden ist.

Werden unabhängige Makler, Kommissionäre usw. im Rahmen ihrer

1) § 49 Abs. 1 Nr. 2b und c EStG ist für die Praxis von nur geringer Bedeutung.

2) Vgl. auch BOPP, G., (Betriebstättenbesteuerung), S. 91 ff.

3) Art. 5 Abs. 1 DBAS.

normalen Geschäftstätigkeit als Ein- oder Verkäufer tätig, so entsteht keine Betriebstätte (Art. 5 Abs. 5 DBAS).

Im VP v. 18.6.1971 zum DBAS verpflichteten sich beide Vertragsparteien, bei der Auslegung der Abkommensbestimmungen, also auch des Betriebstättenartikels, den OECD-Kommentar anzuwenden.

Knüpft das interne Steuerrecht eines Vertragsstaates die Besteuerung an das Vorliegen einer Betriebstätte, so genügt es nicht, wenn das DBA eine Betriebstätte annimmt, es muß vielmehr auch vollinhaltlich die Definition des autonomen Steuerrechts zutreffen, da letzteres durch das DBA wohl eingeschränkt, nicht aber ausgedehnt werden kann.

Für die Schweiz ist Art. 6 WStB maßgebend: "Als Betriebstätte eines Unternehmens gilt eine ständige Geschäftseinrichtung, in welcher ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil der Tätigkeit des Unternehmens ausgeübt wird. Betriebstätten sind insbesondere der Ort der Leitung, die Zweigniederlassungen, Werkstätten, Einkaufs- und Verkaufsstellen sowie die ständigen Vertretungen."

42 Die Besteuerung der Errichtung

Bei der Errichtung einer Betriebstätte in der Schweiz kann es sich idealtypisch um eine Bar- oder Sachgründung handeln.¹⁾

Während die reine Bargründung aus der Sicht des deutschen Investors unter steuerlichen Aspekten relativ unproblematisch ist - der zu gründenden Betriebstätte werden liquide Mittel zur Verfügung gestellt, die zur Finanzierung der zu beschaffenden Geschäftseinrichtung dienen - können sich steuerliche Konsequenzen ergeben, wenn der deutsche Investor aus seinem Vermögen der Betriebstätte Aktiva überläßt, also Wirtschaftsgüter ins Ausland verbringt.²⁾

Es stellt sich die Frage, ob die in den überführten Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven zu realisieren sind. Hier handelt es sich um einen Fall der sog. "Steuerentstrickung".

1) Vgl. WÖHE, G., (Einführung), S. 600.

2) Diese Problematik tritt nicht nur in der Gründungsphase der Betriebstätte auf, sondern immer wenn der Betriebstätte Wirtschaftsgüter aus dem Stammhaus zugeführt werden.

Sie liegt vor, "wenn Wirtschaftsgüter, Teilbetriebe oder ganze Betriebe aus dem inländischen Besteuerungsbereich herausgelöst werden."¹⁾

Die Besteuerung stiller Reserven durch den deutschen Fiskus erscheint nämlich in allen jenen Fällen als nicht gesichert, in denen das betreffende Wirtschaftsgut der Betriebstätte in einem DBA-Staat zugeführt wird und das betreffende DBA die Besteuerung der Betriebstättengewinne dem Betriebstättenstaat zuweist.²⁾ Zwar gibt es im Einkommensteuerrecht keinen allgemeinen Grundsatz derart, daß die stillen Reserven eines Wirtschaftsgutes stets aufzudecken sind, wenn das Wirtschaftsgut künftig nicht mehr in die Gewinnverwirklichung einbezogen wird,³⁾ jedoch läßt sich Gewinnrealisierung u.U. durch Auslegung des Entnahmebegriffes (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG) bejahen. Von einer solchen "finalen" Entnahmetheorie gehen die jüngsten Urteile des BFH aus.⁴⁾ Grundgedanke dabei ist, daß "betriebsfremder Zweck" i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG nicht nur ein privater Zweck ist, sondern jegliches Ausscheiden der Wirtschaftsgüter aus einer bestimmten Gewinnermittlungsart, d.h. der Zweck der Entnahmeregelung soll auf die Erfassung der stillen Reserven gerichtet sein.⁵⁾ Folgt man dieser Auffassung, dann ist die Überführung von Wirtschaftsgütern in Betriebstätten, die nicht dem deutschen Besteuerungsbereich angehören, eine mit dem Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) zu be-

1) TELKAMP, H.J., (Gewinnverwirklichung), S. 212.

2) Vgl. BFH v. 16.7.1969, BStBl. 1970 II, S. 176.

Besteht kein DBA mit dem Betriebstättenstaat, so bleiben die in ausländischen Gewerbebetrieben erzielten Gewinne eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach § 1 Abs. 1 Satz 2 EStG auch weiterhin der deutschen ESt unterworfen, so daß auch Veräußerungsgewinne erfaßt werden.

3) Vgl. GRUND, W., (Steuerentstrickung), S. 365 ff.; HELLWIG, P., (Stille Reserven), S. 162 f.; KOHLENBACH, K., (Gewinnverwirklichung), S. 360 f.; KORN/DIETZ/DEBATIN, (DBA), Vorbem. IV E Nr. 9; SCHMITZ, A./SCHMITZ, B., (Gewinnverwirklichung), S. 328 f.; BFH v. 10.2.1972, BStBl 1972 II, S. 455.

4) Vgl. BFH v. 16.7.1969, BStBl 1970 II, S. 175; BFH v. 28.4.1971, BFHE 102, S. 374; BFH v. 30.5.1972, BFHE 106, S. 198.

5) So sieht ALBACH, H., (Gewinnrealisierungen), S. 305 f. in der Gewinnrealisierung bei Entnahmen die Erscheinungsform eines von ihm als Erhaltungsprinzip bezeichneten Gewinnfeststellungsverfahrens.

wertende Entnahme (bei Gegenständen des Anlagevermögens). Diese Auslegung des Entnahmebegriffes ist in der Literatur z.T. auf heftige Kritik gestoßen,¹⁾ und auch die Steuerreformkommission schlägt eine deutlichere Fassung der entsprechenden Gesetzesnormen vor.²⁾

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht ist die Fiktion der Gewinnrealisierung bei Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte abzulehnen, da es sich hier nur um innerbetriebliche Organisationsvorgänge handelt, welche die steuerliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen nicht ändern.³⁾

Im Ergebnis werden die nicht realisierten Gewinne,⁴⁾ also die Substanz, besteuert. "Um die Steuern bezahlen zu können, verbleibt der Unternehmung - bei isolierter Betrachtung allein dieses Geschäftsvorfalles - nur die Alternative, entweder Fremdmittel aufzunehmen oder auf die vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt gebotene Überführung des Wirtschaftsgutes zu verzichten."⁵⁾ Für die Praxis sind indessen die Entscheidungen des BFH als Datum zu beachten.

SCHRÖDER,⁶⁾ HELLWIG⁷⁾ und BELLSTEDT⁸⁾ wollen in diesen Fällen die Betriebsstätte so behandeln, als habe sie das betreffende Wirtschaftsgut entweder zu Marktpreisen von der Hauptniederlassung in der BRD gekauft oder gemietet.

Beim "Verkauf" an die ausländische Betriebsstätte ist aber nicht zu verkennen, daß, auf die Gesamtunternehmung bezogen, noch nicht realisierte Gewinne ausgewiesen werden. "Vermietet" die Inlandsniederlassung dagegen das betreffende Wirtschaftsgut an die Auslandsniederlassung und veräußert letztere dieses, so wird von

1) Vgl. BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 217 ff.; HELLWIG, P., (Stille Reserven), S. 162; OSWALD, F., (Überführung), S. 2275 f.; RAUPACH, A., (Podiumsdiskussion), S. 140; TIPKE, K., (Entstrikung), S. 264 ff.

2) Vgl. STEUERREFORMKOMMISSION, (Gutachten), S. 91.

3) Vgl. LAUSBERG, F.W., (Gewinnrealisierung), S. 2076.

4) Vgl. auch CHARLIER, R., (Gewinnrealisierungen), S. 403, der zum grundsätzlichen Problem der Entnahmebesteuerung bemerkt: "..... bei einer Entnahme geschieht gar nichts, der Stpfl. behält den Gegenstand und wird dadurch nicht ärmer und nicht reicher."

5) LAUSBERG, F.W., (Gewinnrealisierung), S. 2076.

6) Vgl. SCHRÖDER, S., (Auslandsbetriebsstätten), S. 234.

7) Vgl. HELLWIG, P., (Stille Reserven), S. 163.

8) Vgl. BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 222 f.

SCHRÖDER¹⁾ und BELLSTEDT²⁾ gefordert, den Veräußerungsgewinn dem inländischen Stammhaus zuzurechnen. Dem ist zwar zuzustimmen und auch KORMANN³⁾ bemerkt, daß ein Besteuerungsanspruch des DBA-Partners für stille Reserven, die im Zeitpunkt der Zuführung in die ausländische Betriebstätte bereits bestanden haben, sachlich nicht gerechtfertigt ist, jedoch sind die praktischen Schwierigkeiten sehr groß, da der ausländische Staat dieser Ansicht u.U. nicht folgt und den gesamten Veräußerungsgewinn besteuert. Zudem ist folgendes zu beachten: Veräußert die ausländische Betriebstätte ein von der Hauptniederlassung "gemietetes" Wirtschaftsgut an eine zum gleichen Konzern gehörende Tochtergesellschaft in einem Drittstaat, zu einem Preis, der gerade dem Buchwert bei der Hauptniederlassung entspricht, so entfällt u.U. die Besteuerung der stillen Reserven in der BRD. Es stellt sich dann nämlich die Frage, ob der Steueranspruch des deutschen Fiskus so weit geht, daß er erst eine zutreffende Gewinnabgrenzung zwischen ausländischer Betriebstätte und Tochtergesellschaft in einem Drittstaat vornehmen kann (hier also eine Berichtigung des Verkaufspreises), um dann in einem zweiten Schritt den derart korrigierten Veräußerungsgewinn der Betriebstätte der inländischen Hauptniederlassung zuzurechnen.

Gewisse Erleichterungen gewährt hier § 1 AuslInvG, der die Bildung einer steuerfreien Rücklage in Höhe des bei der Überführung entstandenen Gewinns zuläßt, wobei allerdings die ausländische Betriebstätte einer der in § 1 Abs. 3 AuslInvG genannten Tätigkeiten nachgehen muß. Vom fünften auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahr an, ist die Rücklage jährlich mit mindestens 1/5 gewinnerhöhend aufzulösen.⁴⁾ Im Ergebnis wird dadurch also eine Steuerstundung erreicht.

Bei der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland ist deshalb, sofern dem keine anderen betriebswirtschaftlichen Gründe

1) Vgl. SCHRÖDER, S., (Auslandsbetriebstätten), S. 234.

2) Vgl. BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 222 f.

3) Vgl. KORMANN, B., (Bilanzierungsprobleme), S. 262.

4) Vgl. LAUSBERG, F.W., (Gewinnrealisierung), S. 2077, der dazu bemerkt, daß diese Grenze betriebswirtschaftlich allerdings vollkommen willkürlich ist.

entgegenstehen, darauf zu achten, daß möglichst jene Wirtschaftsgüter überführt werden, die keine oder nur geringe stille Reserven aufweisen. Sind die Bedingungen des AuslinVG erfüllt, so sind c.p. jene Güter zu überführen, mit deren Veräußerung durch die Betriebstätte innerhalb der nächsten 5 Jahre gerechnet wird, da dann dem Gesamtunternehmen liquide Mittel zufließen, die zur Begleichung der höheren Steuerzahlung infolge Rücklagenauflösung notwendig werden.¹⁾

Wenn auch die Sachgründung in den meisten Fällen eine Versteuerung der stillen Reserven mit sich bringt und im allgemeinen nachteilig ist,²⁾ so ist dennoch nicht der Bargründung in jedem Fall der Vorzug zu geben. Soll im Ausland z.B. eine gewisse Mindestkapazität an Anlagen realisiert werden, so muß vom Stammunternehmen auch bei Bargründung eine bestimmte Kapitalsumme zur Verfügung gestellt werden.³⁾ Die Leistungen an die Kapitalgeber bedeuten aber ebenfalls einen Liquiditätsentzug, der gegen den Liquiditätsentzug durch Steuern abzuwägen ist.³⁾

In vielen Fällen werden Auslandsinvestitionen risikoreicher sein, als entsprechende Inlandsinvestitionen. Stellt man daher nach einer gewissen Anlaufzeit fest, daß die Investitionserwartungen nicht erfüllt werden und liquidiert deshalb die Auslandsniederlassung, so ist es besser, wenn die Betriebstätte mit Anlagen arbeitet, welche vom Stammunternehmen übernommen wurden, da das in diesen Anlagen gebundene Kapital im allgemeinen niedriger ist als jenes, welches in neuwertigen Anlagen steckt.⁴⁾

1) Zur Vermeidung eines Liquiditätsengpasses genügt es, wenn die Veräußerungserlöse zeitlich und mengenmäßig zumindest den auf die Rücklagenauflösung entfallenden Steuern entsprechen.

2) Vgl. FLICK, H., (Internationale Steuerfälle), S. 456.

3) Dabei wird unterstellt, daß die Unternehmung überhaupt in der Lage ist, entsprechendes Kapital zu erhalten. Trifft dies nicht zu, so ist, sofern die Bedingungen des AuslinVG gegeben sind, eine Sachgründung vorteilhaft, da hier zumindest innerhalb von 5 Jahren kein größerer Liquiditätsentzug stattfindet.

4) Im konkreten Fall darf dabei allerdings nicht die großzügigere Abschreibungspraxis in der Schweiz übersehen werden, welche im Vergleich zur BRD eine schnellere Kapitalfreisetzung erlaubt.

43 Die laufende Besteuerung der Betriebstätte

431 Die Gewinnabgrenzung

"Wie die Erfahrung gezeigt hat, bereitet die Beantwortung der Betriebstättenfrage weit weniger Mühe, als die Bestimmung des Betriebstättergebnisses."¹⁾

"Übt ein Unternehmen eines Vertragstaates seine Tätigkeit in dem anderen Vertragstaat durch eine dort gelegene Betriebstätte aus, so sind in jedem Vertragstaat dieser Betriebstätte die Gewinne zuzurechnen, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre."²⁾

Der in dieser Gesetzesvorschrift zum Ausdruck kommende Grundgedanke einer zutreffenden Abgrenzung von Aufwendungen und Erträgen zwischen Hauptniederlassung und Betriebstätte(n) wird im anglo-amerikanischen Sprachgebrauch als die "Dealing - at - arm's - length" - Klausel bezeichnet. Mit ihr offenbaren sich die praktischen Probleme der Betriebstättenbesteuerung, die darin bestehen, daß Gewinn und Vermögen eines Ganzen - nämlich der einheitlichen Unternehmung - auf seine Teile, die einzelnen Betriebstätten, aufzuteilen sind. Die hiermit verbundene Problematik findet ihre Parallele in der betriebswirtschaftlichen Kostenrechnung, die vor der Aufgabe steht, Kosten verursachungsgemäß den Kostenträgern zuzurechnen.³⁾

Die Fiktion der Selbständigkeit⁴⁾ der Betriebstätte bedeutet, daß das DBAS in Übereinstimmung mit Art. 7 OECD-Musterabkommen grund-

1) SCHRÖDER, S., (Auslandsbetriebstätten), S. 231.

2) Art. 7 Abs. 2 DBAS.

3) Vgl. dazu BIERGANS, E., (Grenzkostenrechnung), insbes. S. 14 f.; EHRT, R., (Zurechenbarkeit); HEINEN, E., (Zuschlagskalkulation), S. 1 ff.; KILGER, W., (Flexible Plankostenrechnung); RIEBEL, P., (Verursachungsprinzip), S. 49 ff.; RIEBEL, P., (Ertragsbildung), S. 147 ff., alle mit weiteren Literaturangaben.

4) Die Fiktion der Selbständigkeit bedeutet aber keineswegs, daß die Betriebstätte einer ausländischen Kapitalgesellschaft wie eine selbständige inländische Kapitalgesellschaft behandelt wird. Vgl. BFH v. 13.1.1970, BFHE 98, S. 334.

sätzlich von der direkten Methode der Gewinnermittlung ausgeht.¹⁾
"Dem direkten Verfahren liegt eine selbständige Gewinn- und Vermögensermittlung durch die verschiedenen Unternehmensteile zugrunde. Beim indirekten Verfahren werden der gesamte Gewinn und das gesamte Vermögen bruchteilsmäßig aufgeteilt."²⁾

Als Ausgangspunkt der Gewinnermittlung und Gewinnberichtigung³⁾ dient eine Bilanz der Zweigniederlassung, welche diese nach dem Recht des Betriebstättenstaates erstellt. Art. 7 Abs. 3 DBAS führt dazu aus: "Bei der Ermittlung der Gewinne einer Betriebstätte werden die für diese Betriebstätte entstandenen Aufwendungen, einschließlich der Geschäftsführungs- und allgemeinen Verwaltungskosten, zum Abzug zugelassen, gleichgültig, ob sie in dem Staat, in dem die Betriebstätte liegt, oder anderswo entstanden sind."

Nach welchem Schlüssel die allgemeinen Verwaltungskosten zugerechnet werden ergibt sich aus dem DBAS aber nicht, so daß im Endergebnis geschätzt werden muß.⁴⁾

Im einzelnen ist bei der Gewinnabgrenzung folgendes zu beachten:

- Der Warenverkehr zwischen Hauptniederlassung und Betriebstätte sollte zu handelsüblichen Preisen abgewickelt werden.
- Schuldrechtliche Vereinbarungen zwischen Hauptniederlassung und Betriebstätte werden im allgemeinen nicht anerkannt,⁵⁾ so daß die Zahlung von Zinsen, Lizenzen usw.

1) Vgl. BÄHR, G., (Gewinnermittlung), S. 40 ff. sowie 79 ff.; BOPP, G., (Betriebstättenbesteuerung), S. 95 f.; BÜHRING, H., (Aufteilungsmethode), S. 367 f.; DEBATIN, H., (Fortentwicklung), S. 76; FLICK, H., (Gewinnermittlung), S. 67 ff.; FRIESS, R., (Gewinnzerlegung), insbes. S. 64 ff.; HOPF, H., (Bauausführungen), insbes. S. 503 - 505; JAHRMARKT, M./FISCHER, G., (Steuer Vorteile), S. 111 ff.; KORN/DIETZ/DEBATIN, (DBA), Vorbem. IV E 3; MÜLLER, E., (Preisstellung), S. 481; PHILIPP, A., (Gewinnaufteilungsmethoden), S. 19 ff.; RÄDLER, A.J./RAUPACH, A., (Steuern), S. 93 ff.; SCHOPPE, R., (Pauschalierung), S. 611 ff.

2) STRIEGEL, G., (Steuerflucht), S. 249.

3) Vgl. auch OECD-Kommentar Art. 7 Nr. 10. Diese Ergebniskorrekturen erfolgen im allgemeinen außerhalb der Bilanz.

4) Vgl. BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 229; RÄDLER, A.J./RAUPACH, A., (Steuern), S. 100.

5) Vgl. SCHRÖDER, S., (Auslandsbetriebstätten), S. 234.

der Zweigniederlassung an das Stammhaus, den Gewinn der Zweigniederlassung nicht mindert.¹⁾

Im angeführten BFH-Urteil¹⁾ wird dazu ausgeführt, daß die hingegebenen Kredite im allgemeinen als zusätzliches Dotationskapital aufzufassen seien, nur sofern eine direkte Beziehung zwischen Kreditaufnahme des Stammhauses und Kreditweitergabe an die Zweigniederlassung bestehe, könne man gewinnmindernde Zinszahlungen zulassen.²⁾ Das bedeutet indessen keineswegs, daß die gesamten Fremdkapitalkosten dem Stammhaus anzulasten sind, vielmehr ist davon auszugehen, daß auch die Betriebstätte den ihr zuzurechnenden Anteil der Fremdkapitalzinsen des Gesamtunternehmens zu tragen hat, wobei m.E. von einem für alle Betriebstätten gleichem Verhältnis von Eigen- zu Fremdkapital ausgegangen werden kann.³⁾

- Aufwendungen eines Unternehmensteiles, welche dieser für einen anderen Unternehmensteil erbringt, müssen dem anderen Unternehmensteil zugerechnet werden. In Art. 7 Nr. 16 OECD-Kommentar wird dazu als Beispiel die Werbung einer Betriebstätte für Waren, welche ausschließlich durch das Stammhaus vertrieben werden, aufgeführt.⁴⁾ Der OECD-Kommentar geht zutreffend davon aus, daß bei völlig selbständigen Unternehmen die Betriebstätte die erwähnten Leistungen nur erbracht hätte, wenn ihr sowohl ein Aufwandsersatz, als auch ein gewisser Gewinnzuschlag sicher gewesen wäre. Aus Praktikabilitätsgründen soll aber in solchen Fällen auf einen Gewinnzuschlag verzichtet werden, ein

1) Vgl. OECD-Kommentar Art. 7 Nr. 15; BOPP, G., (Betriebstättenbesteuerung), S. 97 f.; KORN/DIETZ/DEBATIN, (DBA), Vorbem. IV E 4; BFH v. 27.7.1965, BFHE 84, S. 69; a. A. BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 235 f.

2) So auch der OECD-Kommentar Art. 7 Nr. 15 letzter Satz.

3) Vgl. auch FG Freiburg v. 30.5.62, EFG 1963, S. 28.

4) Schwierige Abgrenzungsprobleme ergeben sich in jenen Fällen, in denen das inländische Stammhaus z.B. Fahrzeuge herstellt, die ausländische Betriebstätte nur Sonderzubehör, die Werbung der Muttergesellschaft jedoch das Sonderzubehör in ihren Werbefeldzügen nicht erwähnt, sondern lediglich in ihren Preislisten aufführt. Der Erfolg der Werbekampagne des Stammhauses kommt unzweifelhaft auch der ausländischen Betriebstätte zugute, so daß m.E. dieser ein Teil des Werbeaufwandes zuzurechnen wäre.

Vorgehen, das insbesondere von BELLSTEDT¹⁾ kritisiert wird, der im allgemeinen einen Gewinnzuschlag zwischen 5 - 10% fordert.

- Aufwands- bzw. Ertragskorrekturen sind unter Berücksichtigung der internen Verrechnungspreise des Stammhauses bzw. der Betriebsstätte zu prüfen. Eine Umlage besonderer Entwicklungskosten eines Produktes kommt demnach dann nicht in Betracht, wenn diese Kosten bereits in den Verrechnungspreisen überwälzt wurden.²⁾
- Um Gewinnverlagerungen zu verhindern, bestimmt Art. 7 Abs. 5 DBAS, daß aufgrund des bloßen Wareneinkaufs für das Unternehmen, der Betriebsstätte kein Gewinn zuzurechnen ist. "Daraus folgt andererseits, daß alle aus der Einkaufstätigkeit sich ergebenden Aufwendungen bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns der Betriebsstätte auszuschneiden sind."³⁾

Der direkten Methode der Gewinnermittlung, wie sie für das deutsche Steuerrecht typisch ist, steht die indirekte Methode der Gewinnermittlung gegenüber, wie sie im schweizerischen Steuerrecht verankert ist⁴⁾ und auch durch das DBAS in Art. 7 Abs. 4⁵⁾ sanktioniert wird. Grundlage bildet dabei das Gesamtergebnis der Unternehmung, welches nach bestimmten Schlüsselzahlen auf in- und ausländische Betriebsteile aufgespalten wird. Das Ergebnis muß jedoch auch hier mit den Grundsätzen des Art. 7 übereinstimmen. Konkret bedeutet dies, daß die Abweichungen zwischen beiden Gewinnermittlungsmethoden nicht allzu groß sein dürfen.

Neben der Art der Gewinnermittlung ist für die steuerliche Behandlung ausländischer Betriebsstätten die Frage nach dem für die Gewinn- und Verlustermittlung maßgebenden Recht zu beantworten.

1) Vgl. BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 237.

2) Vgl. FG München v. 21.10.1969, EFG 1970, S. 111.

3) OECD-Kommentar Art. 7 Nr. 27.

4) Vgl. Art. 52 Abs. 2 und Art. 55 Abs. 1 WStB und die in FN 1 S. 107 genannten Autoren.

5) Vgl. OECD-Kommentar Art. 7 Nr. 22 - 25.

Sicher ist zunächst, daß die Zweigniederlassung dem Recht des Betriebstättenstaates unterliegt, folglich eine Bilanz nach ausländischem Steuerrecht erstellen muß. Fraglich erscheint jedoch, ob der Staat des Unternehmenssitzes an das ausländische Steuerrecht gebunden ist. Sofern mit dem betreffenden ausländischen Staat kein DBA besteht wird allgemein die Auffassung vertreten, daß für die ausländische Betriebstätte zum Zwecke der deutschen Besteuerung die deutschen Gewinnermittlungsvorschriften gelten.¹⁾

Ist jedoch mit dem ausländischen Staat ein DBA abgeschlossen, welches die Freistellung der Betriebstätteeneinkünfte - u.U. modifiziert durch den Progressionsvorbehalt - vorsieht, so wird die Frage des maßgebenden Rechtes unterschiedlich beurteilt. Das ist darauf zurückzuführen, daß die betreffenden DBA zwar eine Aufteilung der Erträge bzw. Ertragsquellen vorsehen, sich aber zu den Methoden der Gewinnermittlung nur sehr zurückhaltend äußern.

Während eine große Anzahl von Autoren nicht explizit auf das Vorliegen eines DBA eingeht²⁾ und somit angenommen werden kann, daß sie zwischen beiden Fällen keinen Unterschied sehen, äußern sich andere differenzierter. Zu den Befürwortern einer uneingeschränkten Anwendung deutschen Steuerrechts gehören u.a. DEBATIN,³⁾ HOPF⁴⁾ und SCHRÖDER,⁵⁾ sowie die Finanzverwaltung. Entgegengesetzter Ansicht ist STRECK, wenn er ausführt, es sei zweifelhaft "ob der Pflichtige nach deutschem Abgaberecht gezwungen ist, steuerfreie Einkünfte (§ 3 Nr. 41 EStG) nach den allgemeinen Vorschriften zu ermitteln."⁶⁾ Für den Fall des Progressionsvorbehaltes hält jedoch auch er eine Korrektur des Betriebstätteenergebnisses im Falle grober Abweichungen vom EStG für gerechtfertigt, will diese Korrektur aber außerhalb der Buchführung vornehmen.⁷⁾

-
- 1) Vgl. RFH v. 3.7.1934, RFHE 36, S. 244; BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 202; BÜHLER, O., (Prinzipien), S. 200; FEUERBAUM, E., (Anlagengeschäft), S. 1504; KORMANN, H., (Steuerpolitik), S. 115 FN 10; KORN/DIETZ/DEBATIN, (DBA), Vorbem. II B 11; RÄDLER, A.J./RAUPACH, A., (Steuern), S. 90 und 94 f.; RICHTER, H., (Steueranrechnung), S. 442; ROER, H., Besteuerung der Auslandsbeziehungen.
2) Vgl. die in FN 1 genannten Autoren.
3) Vgl. DEBATIN, H., (Progressionsvorbehalt), S. 50.
4) Vgl. HOPF, H., (Bauausführungen), S. 503.
5) Vgl. SCHRÖDER, S., (Auslandsbetriebstätten), S. 235.
6) STRECK, M., (Verlust), S. 345.
7) Vgl. STRECK, M., (Verlust), S. 345.

M.E. sind bei der Ermittlung des ausländischen Betriebstättenergebnisses immer die Gewinnermittlungsvorschriften des deutschen Steuerrechts zu beachten, da "der Stpfl. sich nicht darauf berufen (kann), daß die Betriebstätte als solche der deutschen Steuerhoheit entzogen sei. Gegenstand der DBA sind nicht das gewerbliche Unternehmen und seine einzelnen Glieder. Die Zuteilungsnormen beziehen sich vielmehr nur auf den gewerblichen Gewinn oder Verlust als das unter die Vertragspartner aufzuteilende Steuergut".¹⁾ Dieses wäre m.E. aufgrund der in den DBA verankerten Gewinnabgrenzungen zwischen Stammhaus und Betriebstätte selbst dann möglich, wenn kein Progressionsvorbehalt vereinbart wurde, da auch Gewinnverschiebungen nach deutschem Steuerrecht behandelt werden.

Im Verhältnis zur Schweiz ist die Frage nach dem maßgebenden Recht jedoch eindeutig zu beantworten. Das DBAS kennt für die ausländischen Betriebstätten sowohl die Freistellungsmethode mit Progressionsvorbehalt als auch die Anrechnungsmethode. Mithin kann auch nicht davon ausgegangen werden, daß von vornherein eine Freistellung der Betriebstättengewinne eintritt. Ob die Voraussetzungen für die Freistellung vorliegen ergibt sich auch aus dem Rechnungswesen der Betriebstätte, welches m.E. nach nationalen Vorschriften ausgerichtet sein sollte, denn es erscheint wenig sinnvoll, die Entscheidung zwischen Freistellungs- und Anrechnungsmethode u.a. von den Ergebnissen ausländischer Gewinnermittlungsmethoden abhängig zu machen, um dann bei einer evtl. Entscheidung für die Anrechnungsmethode plötzlich eine Gewinnermittlung nach nationalem Steuerrecht vorzunehmen.

Das schließt im Einzelfall nicht aus, daß das Ergebnis einer Einkunftsermittlung nach dem Recht des Betriebstättenstaates übernommen wird und nur Grobkorrekturen vorgenommen werden.²⁾ Welche Bilanzen des ausländischen Rechts dabei als Grundlage dienen können, soll hier nicht behandelt werden.³⁾

1) SCHRÖDER, S., (Auslandsbetriebstätten), S. 235.

2) Vgl. RÄDLER, A.J./RAUPACH, A., (Steuern), S. 90.

Eine solche Lösung hat den Vorteil, daß die Besteuerung der ausländischen Betriebstätte sich nicht in Kleinigkeiten verliert und sich der Verwaltungsaufwand zur Feststellung der deutschen Steuern in vertretbaren Grenzen hält.

3) Vgl. dazu STRECK, M., (Betriebstättenbilanz), S. 32 ff.

Neben dem DBAS enthält das AStG in seinem § 1 eine umfassende Regelung für die Gewinnberichtigung bei "Internationale(n) Verflechtungen."¹⁾ Nach allgemeiner Auffassung gilt § 1 AStG jedoch nicht für die Beziehungen zwischen inländischer Hauptniederlassung und ausländischer Betriebsstätte,²⁾ wobei aber nicht auszuschließen ist, daß im Wege einer Analogiebetrachtung zumindest einige Grundzüge des § 1 AStG auch auf das Verhältnis Stammhaus - Zweigniederlassung übertragen werden.³⁾

Für den weiteren Verlauf der Arbeit wird unterstellt, daß eine Gewinn- und Vermögensabgrenzung zwischen Betriebsstätte und Stammhaus gefunden wurde, welche von beiden Fiskalgewalten anerkannt wird.

432 Steuern nach autonomen Recht

4321 Die schweizerischen Steuern

Das Einkommen einer Kapitalgesellschaft, sei sie unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig, wird im wesentlichen durch eine von Bund, Kantonen und Gemeinden erhobene Ertrags- und Kapitalsteuer gemindert.

Den Berechnungsbeispielen liegen folgende Annahmen zugrunde:

- Die Gesellschaft erzielt jedes Jahr einen Reingewinn von 200.000⁴⁾ (vor Abzug der Ertrag- und Vermögensteuer). Die Annahme eines gleichbleibenden Gewinns ist deshalb nötig, weil sowohl die Wehrsteuer als auch einige kantonale und kommunale Steuergesetze die direkten Steuern zum Abzug zulassen. Die in einem Geschäftsjahr gezahlten Steuern sind aber abhängig von den Geschäftsergebnissen früherer Jahre, so daß sich unter der Annahme eines gleichbleibenden Steuersatzes, eine immer schwächer werdende Pendelbewegung der Steuerbelastung ergibt.

1) So die Überschrift des ersten Teiles des AStG.

2) Vgl. BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 189; EBLING, K., (Betriebsprüfung), S. 223; FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 1 Anm. 97; WÖHRLE, W., (AStG), S. 27.

3) Vgl. WÖHRLE, W., (AStG), § 1 IV A 3.

4) Sofern nicht ausdrücklich anderes angegeben wird, handelt es sich um Währungseinheiten, es wird also praktisch unterstellt, daß 1 DM = 1 sFr. ist.

- Das Kapital einschließlich der Rücklagen beträgt
1.000.000

Eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft hatte demnach 1972 in der Schweiz mit einer Gesamtsteuerbelastung (Bund, Kantone, Gemeinden) zwischen 20,62% (Stadt Zug)¹⁾ und 34,34% (Stadt Solothurn)¹⁾ zu rechnen.²⁾ Stellt man nicht auf die Kantonshauptorte ab, sondern auf die mittlere gewogene Belastung eines jeden Kantons, so schwankt die Steuerbelastung zwischen 28,07% (Kanton Solothurn)³⁾ und 15,9% (Kanton Nidwalden).³⁾

Die Steuerbelastung eines verheirateten Unternehmers ohne Kinder bei sonst gleichen Annahmen wie eben geschildert, liegt zwischen 36,8% (Stadt Lausanne)⁴⁾ und 24,6% (Stadt Altdorf),⁴⁾ die Werte für die mittlere gewogene Steuerbelastung der Kantone weichen davon nicht wesentlich ab.

Eine exakte Angabe der Steuerbelastung in der Schweiz ist streng genommen nur unter Angabe der jeweiligen Wohnsitzgemeinde und des betreffenden Jahres möglich. Ein globaler Belastungsvergleich BRD - Schweiz, welcher auch die Wirkungen des DBAS aufzeigen will,

-
- 1) Quelle: Steuerbelastung in der Schweiz 1972, Hrsg. EIDGENÖSSISCHES STATISTISCHES AMT, Tab. 18, S. 69.
 - 2) Nicht berücksichtigt wird dabei die Stadt Aarau. Hier galt im Jahre 1972 noch eine Steuer, die sich nach der Ausschüttung richtete und deshalb für Kapitalgesellschaften, welche Gewinnthesaurierung betrieben, erhebliche Steuervorteile bot. Im Rahmen einer Steuerreform wurde dieses Besteuerungsverfahren ab 1.1.1973 jedoch aufgegeben. Im Verlauf einer 5-jährigen Übergangsperiode wird die Steuerbelastung der Kapitalgesellschaften allmählich auf das Niveau der übrigen Kantone angehoben. Vgl. dazu HANGARTER, D., (Steueränderungen), S. 36 ff.; o.V., Aargau: Revision des Aktiensteuergesetzes, S. 211 ff.
 - 3) Quelle: Steuerbelastung in der Schweiz 1972, Hrsg. EIDGENÖSSISCHES STATISTISCHES AMT, Tab. 19, S. 71.
 - 4) Quelle: Steuerbelastung in der Schweiz 1972, Hrsg. EIDGENÖSSISCHES STATISTISCHES AMT, Tab. 5, S. 33; die angegebenen Prozentsätze erhält man, indem man zu den angegebenen Kantons- und Gemeindesteuern die Wehrsteuer addiert und die Summe auf 200.000 bezieht. Die von EStV bearbeiteten Aufstellungen unterscheiden nur zwischen Arbeitseinkommen und gemischtem Einkommen, letzteres kommt unserem Beispiel am nächsten.

kann sich deshalb auf Durchschnittswerte beschränken. Erst wenn die Standortplanung so weit fortgeschritten ist, daß unter den möglichen schweizerischen Standorten eine Vorauswahl getroffen wurde, erscheint es sinnvoll, detaillierte Belastungsrechnungen aufzustellen.¹⁾

Aus Vereinfachungsgründen wird deshalb unterstellt, daß die Einkommensteuerbelastung der natürlichen Personen 30 % und die Vermögensteuerbelastung 4 ‰ beträgt.

4322 Die deutschen Steuern

Eine in der BRD unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft hat im wesentlichen die Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer und Vermögensteuer²⁾ aus den erwirtschafteten Gewinnen zu zahlen.

Bei gleichen Annahmen, wie sie bereits vorher getroffen wurden (vgl. S. 112/113), ergibt sich folgende Steuerbelastung:³⁾

Gewinn vor Steuern	200.000
- Gew.KapSt. (0,7 %)	7.000
	193.000
- Gew.Ertr.St. (13 %) ⁴⁾	25.090
	167.910

Der verbleibende Restbetrag unterliegt der KSt, wobei die Steuerbelastung von der Ausschüttungshöhe abhängig ist.

-
- 1) Beispiele, wie im Falle einer exakten Steuerbelastungsrechnung vorgegangen werden muß, geben KLEINEIDAM, H.J./SCHERRER, G., (Organisationsformen), S. 113 ff., welche auch Werbungskosten, Sonderausgaben, Freibeträge etc. berücksichtigen. Die von ihnen durchgeführten Rechnungen sind vor allem sinnvoll, wenn der Standort bereits feststeht.
 - 2) Zwar knüpft die Vermögensteuer nicht an das Einkommen an, gleichwohl muß aber ein bestimmter Mindestgewinn erzielt werden, da sonst die Substanz des Unternehmens verringert wird.
 - 3) Vereinfachend wird im weiteren Verlauf der Arbeit unterstellt, daß für den Bereich der GewSt folgende Beziehung gilt: Summe der Hinzurechnungen = Summe der Kürzungen.
 - 4) Der Satz von 15 % wäre anzuwenden auf den Gewerbeertrag nach Abzug der Gewerbesteuer. Vgl. WÖHE, G., (Steuerlehre I), S. 191.

a) Ausschüttung 0 %

Gewinn nach GewSt	167.910
- 52,53 % ¹⁾ KSt	<u>88.203</u>
	79.707
- 1 % VSt von 1.000.000	<u>10.000</u>
	69.707

b) Ausschüttung 50 %

Gewinn nach GewSt	167.910
- 15,45 % ¹⁾ KSt v. 83.955 = 12.971	
- 52,53 % ¹⁾ KSt v. 83.955 = <u>44.101</u>	
57.072	- <u>57.072</u>
	110.838
- 1 % VSt von 1.000.000	<u>10.000</u>
	100.838

c) Ausschüttung 100 %

Bei dieser Fallgestaltung muß beachtet werden, daß sowohl die KSt als auch die VSt aus dem Betrag von 167.910 bezahlt werden müssen.

Gewinn nach GewSt	167.910
- 15,45 % ¹⁾ KSt v. 110.790 ²⁾ = 17.116	
- 52,53 % ¹⁾ KSt v. 57.120 = <u>30.004</u>	
47.120	- <u>47.120</u>
	120.790
- 1 % VSt von 1.000.000	<u>10.000</u>
	110.790

Die Gesamtsteuerlast beträgt im Fall: a) 65,15 %; b) 49,58 %;
c) 44,6 %.

1) Einschließlich 3 % Ergänzungsabgabe.

2) Ausschüttungsbetrag = körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn
- VSt - KSt. Vgl. zu den Einzelheiten der Berechnung auch
WÜHE, G., (Steuerlehre I), S. 124.

Im Falle einer unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Person (verheiratet), gelangt man zu folgender Steuerbelastung:

Gewinn	200.000	
- GewSt		
(wie bei der Kap.Gesellschaft) ¹⁾	<u>32.090</u>	
	167.910	
- VSt (1 % von 1.000.000) ²⁾	<u>10.000</u>	
	157.910	
- Einkommensteuer	62.150	
(lt. Splittingtab.)		
+ Ergänzungsabgabe	<u>1.864</u>	
	64.014	<u>64.014</u>
		93.896
		=====

Das entspricht einer Steuerbelastung von 53,05 %.

Aus diesen Betrachtungen folgt unmittelbar: Eine Kapitalgesellschaft, die nur in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig ist, unterliegt dort auf jeden Fall einer geringeren Steuerbelastung durch Ertrag- und Kapitalsteuern als eine in der BRD unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft, gleichgültig welche Gewinnverwendungspolitik letztere betreibt.³⁾ Auch natürliche Personen werden in der Schweiz im allgemeinen niedriger besteuert als in der BRD.

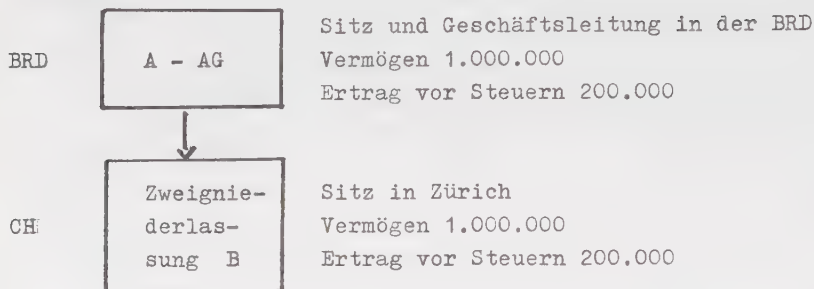
-
- 1) Aus Vereinfachungsgründen wird auch bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften von einer einheitlichen Steuermeßzahl ausgegangen, obwohl § 11 Abs. 2 GewStG steigende Meßzahlen vorsieht.
Die auf S. 114 dieser Arbeit angegebene Gew.KapSt. und Gew.Ertr.St. ist zu einem Betrag zusammengefaßt worden.
- 2) Vgl. S. 112/113 dieser Arbeit.
- 3) Dieses Ergebnis ist allerdings mit Vorsicht zu interpretieren. Bei steigender Rendite steigen u.U., je nach Kanton, die schweizerischen Steuern und damit die Gesamtsteuerlast in der Schweiz weiter an, während die für die BRD angegebenen Prozentzahlen gleich bleiben oder sogar noch zurückgehen können, was zwar keine Umkehrung steuerlicher Standortbedingungen zur Folge haben wird, jedoch werden sich die relativen Steuerbelastungsdifferenzen verringern.

Überlegungen dieser isolierenden Art sind nur dann relevant, wenn es um die Neugründung einer Unternehmung geht und die Kapitalgeber auf unabsehbare Zeit Gewinnthesaurierung betreiben, denn nur in diesem Fall kann die Besteuerung der Gewinnausschüttung sowie die Besteuerung der Gesellschafter außer acht gelassen werden. Für die Standortentscheidung kommt der eben geschilderten Möglichkeit kaum Bedeutung zu. Es werden deshalb jene Fälle behandelt, in denen zwischen Unternehmensteilen bzw. Unternehmungen und Unternehmungseignern nationale Grenzen bestehen, welche geeignet sind, die Gesamtsteuerlast zu beeinflussen.

433 Steuerbelastungsvergleiche

4331 Betriebstättengewinne

Fall 1



Die A-AG ist abkommensberechtigt (Art. 1; Art. 3 Abs. 1 Buchst. d, e; Art. 4 Abs. 1 DBAS; § 1 Abs. 1 KStG).

Nach Art. 7 Abs. 1 DBAS ist die BRD berechtigt, die Gewinne der Hauptniederlassung, die Schweiz jene der Betriebstätte zu besteuern. Gleiches gilt aufgrund des Art. 22 Abs. 2 DBAS für das Vermögen. Es sei unterstellt, daß Art. 7 Abs. 2 DBAS zutrifft.

Die Gesamtsteuerlast in Zürich beträgt 64.324,¹⁾ womit für den schweizerischen Fiskus die Besteuerung abgeschlossen ist. Nach deutschem Recht gestaltet sich die Besteuerung der schweizerischen Betriebstätte wie folgt: Bereits aufgrund des § 2 Abs. 1 GewStG wird die ausländische Betriebstätte durch die Gewerbesteuer nicht erfaßt. Da es sich um eine aktiv tätige Betriebstätte handelt, kommt Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 DBAS zum Tragen, d.h. die schweizerischen Betriebstätteneinkünfte unterliegen weder der deutschen Körperschaftsteuer²⁾ noch der deutschen Vermögensteuer, dem deutschen Fiskus verbleibt lediglich die Besteuerung der Hauptniederlassung.

1) Quelle: Steuerbelastung in der Schweiz 1972, Hrsg. EIDGENÖSSISCHES STATISTISCHES AMT, Tab. 18, S. 69.

2) Auf die Ansicht der deutschen Finanzverwaltung, welche den gespaltenen Körperschaftsteuersatz als Progression auslegt und dementsprechend auf die derart steuerfreien Betriebstätteneinkünfte den Progressionsvorbehalt anwenden will, wird an späterer Stelle eingegangen.

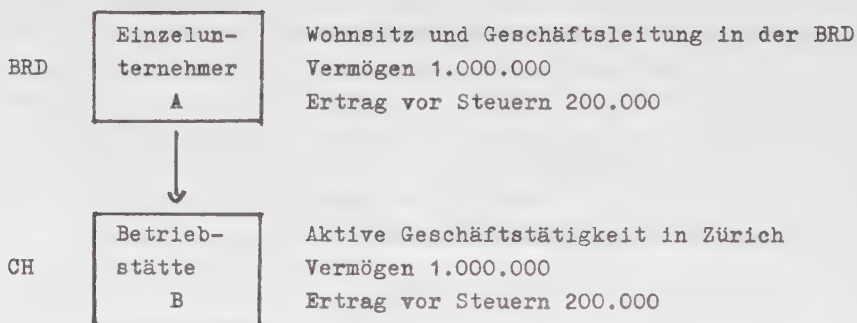
Die Unterscheidung zwischen Publikumsgesellschaften und personenbezogenen Gesellschaften bzw. firmenbezogenen und personenbezogenen Zielen ist für das Ausschüttungsverhalten von zweitrangiger Bedeutung. Thesauriert die A-AG den gesamten Gewinn, so unterliegen lediglich die inländischen Gewinnbestandteile der 51 %igen Körperschaftsteuer. Schüttet die A-AG den gesamten Gewinn aus, so unterliegen lediglich die inländischen Gewinnbestandteile der 15 %igen Körperschaftsteuer. Schüttet die A-AG nur einen Teil des Gesamtgewinnes aus, so wird sie steuerlich so behandelt, als würde sie zunächst ihren Inlandsgewinn ausschütten.¹⁾

Unter betriebswirtschaftlichen Aspekten ist diese Lösung zu begrüßen. Sie sichert der Betriebstätte gleiche steuerliche Standortbedingungen zu wie den übrigen ausländischen Mitkonkurrenten, unabhängig davon, ob der Gewinn an die Hauptniederlassung transferiert oder in der Schweiz thesauriert wird. (Deutsche Dividendenempfänger haben selbstverständlich Einkommensteuer zu entrichten, sofern die Hauptniederlassung die von der Betriebstätte erzielten Gewinne ausschüttet.)

Diese Anpassung der Betriebstätte an das Steuerklima ihres Belegenheitsstaates kommt selbst dann zum Tragen, wenn die schweizerische Betriebstätte vorwiegend in der BRD wirtschaftlich tätig wird, also auch zu reinen Inlandsunternehmen in Wettbewerb tritt. Zwar sind diese Inlandsunternehmen gegenüber der Betriebstätte steuerlich im Nachteil, jedoch nicht mehr - und darauf kommt es an - als gegenüber vergleichbaren reinen Auslandsunternehmen denen die Inlandsverkettung, wie hier durch die Hauptniederlassung, fehlt.

1) Auf die damit verbundene Problematik wird auf den S. 167 ff. eingegangen.

Fall 2



Der Unternehmer A ist abkommensberechtigt (Art. 1; Art. 3 Abs. 1 Buchst. d; Art. 4 Abs. 1 DBAS; § 1 Abs. 1 EStG).

Im wesentlichen gelten für die Besteuerung die gleichen Kriterien wie im Fall 1. Die Besteuerung der ausländischen Betriebstätte des A obliegt der Schweiz. Es ergibt sich annähernd¹⁾ folgende Steuerlast:

Betriebstättenenertrag	200.000
- schweizerische Ertragsteuern (Bund, Kantone, Gemeinden) (30 %)	60.000
	140.000
- schweizerische Vermögensteuern (Bund, Kantone, Gemeinden) (4 ‰)	4.000
	136.000

Die BRD besteuert den Unternehmer A nur mit seinen inländischen Einkünften und läßt die Betriebstättingewinne steuerfrei, wobei allerdings aufgrund des Progressionsvorbehaltes der Steuersatz

1) In: Steuerbelastung in der Schweiz 1972, Hrg. EIDGENÖSSISCHES STATISTISCHES AMT, Tab. 5, S. 33, wird die Steuerlast bei einem Vermögen von 1.000.000 und einem Einkommen von 200.000 mit 65.573 sFr. (= 32,78 %) angegeben.

anzuwenden ist, der sich unter Einbeziehung der schweizerischen Einkünfte ergibt. Die gesamten in- und ausländischen Einkünfte betragen 400.000. Von diesem Betrag sind die GewSt sowie die in-¹⁾ und ausländische Vermögensteuer abzuziehen. Als Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer erhält man somit 353.910. Die Steuer lt. Splittingtabelle beträgt 165.000 = 46,1 %. 46,1 % vom steuerpflichtigen Inlandseinkommen (200.000 - 32.090 (GewSt) - 10.000 (VSt) = 157.910) = 72.796 + 3 % Ergänzungsabgabe (2.183) = 74.979.

Die Gesamtsteuerlast des A setzt sich also aus 64.000 schweizerischen Steuern und 74.979 deutschen Steuern = 134.979 zusammen. Diese Steuern entfallen auf die Gesamterträge von 400.000 und das Gesamtvermögen von 2.000.000.

Die schweizerischen Steuern fallen in gleichem Umfang an, wenn es sich bei dem deutschen Unternehmen um eine Personengesellschaft handelt, etwa eine OHG. Obwohl in der Schweiz, von wenigen Ausnahmen abgesehen, die OHG kein selbständiges Steuersubjekt ist, werden ausländische Handelsgesellschaften hinsichtlich ihrer schweizerischen Betriebstätten wie natürliche Personen behandelt (Art. 3 Nr. 3 WStB).

Exkurs:

Steuerfreistellung - Steueranrechnung

Ob eine schweizerische Betriebstätte Steuerfreistellung oder Steueranrechnung beanspruchen darf, richtet sich, sofern der Stpfl. in der BRD ansässig ist, nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1a DBAS:

(1) Bei einer Person, die in der Bundesrepublik Deutschland ansässig ist, wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:

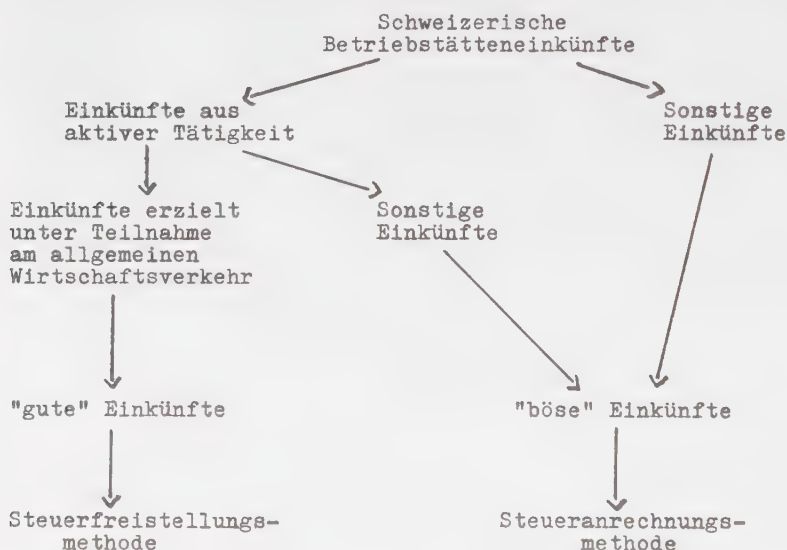
1. Von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer werden die folgenden aus der Schweiz stammenden Einkünfte, die nach den vorstehenden Artikeln in der Schweiz besteuert werden können, ausgenommen:

a) Gewinne im Sinne des Artikels 7 aus eigener Tätigkeit einer Betriebstätte, soweit die Gewinne nachweislich

1) Vgl. S. 116 dieser Arbeit.

durch Herstellung, Bearbeitung, Verarbeitung oder Montage von Gegenständen, Aufsuchen und Gewinnung von Bodenschätzen, Bank- und Versicherungsgeschäfte, Handel oder Erbringung von Dienstleistungen unter Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr erzielt werden; gleiches gilt für die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, das einer solchen Betriebsstätte dient (Artikel 6 Absatz 4), sowie für die Gewinne aus der Veräußerung dieses unbeweglichen Vermögens (Artikel 13 Absatz 1) und des beweglichen Vermögens, das Betriebsvermögen der Betriebsstätte darstellt (Artikel 13 Absatz 2).

Danach kommt es also im wesentlichen auf Art und Umfang der Tätigkeit ausländischer Betriebsstätten an. Falls die eben genannten Bedingungen nicht zutreffen, gewährt die BRD lediglich die Anrechnung der schweizerischen Steuern (Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBAS).



Bei Betriebsstätten mit "guten" und "bösen" Einkünften wird die Gesamtsteuerlast umso geringer sein, je höher die guten Einkünfte sind. Möglichst viel Betriebsaufwand ist deshalb den nicht-aktiven, möglichst viel Ertrag den aktiven Tätigkeiten zuzuordnen. Diese Unterscheidung ist in zwei Stufen vorzunehmen.

Zunächst sind die aktiven von den nicht-aktiven Tätigkeiten zu trennen und auf dieser Grundlage muß dann eine zutreffende Aufteilung des Gewinns und Vermögens getroffen werden. In einem zweiten Schritt ist sodann zu unterscheiden, welche dieser "aktiven Einkünfte" unter Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr erzielt wurden. Auch hierbei ist das zugrunde liegende Vermögen für die Zwecke der Vermögensbesteuerung entsprechend aufzuteilen. Diese Trennung dürfte in der Praxis noch erhebliche Schwierigkeiten bereiten und dem Stpfl. zumindest in gewissen Bereichen die Möglichkeit zu Steuereinsparungen eröffnen, da die deutsche Finanzverwaltung naturgemäß nicht alle Einzelheiten überprüfen kann.

Die eben beschriebene Gewinn- und Vermögensaufspaltung wird notwendig, um die der Freistellung bzw. Anrechnung unterliegenden Einkünfte bzw. Vermögensteile, zu ermitteln.¹⁾

Im Interesse einer Gleichbehandlung ausländischer Betriebstätten mit ausländischen Tochtergesellschaften sollte die Finanzverwaltung aber eine Bagatellgrenze von 10 % respektive DM 120000.-²⁾ zulassen, innerhalb derer die bösen Einkünfte liegen dürfen, damit für den Gesamtgewinn noch Steuerfreistellung eintritt.

Die Umschreibungen für aktive Tätigkeiten legen einen Vergleich mit § 8 Abs. 1 AStG nahe. Der Vergleich zeigt, daß partielle Differenzen bestehen. Das Abkommen erwähnt weder die Land- und Forstwirtschaft (§ 8 Abs.1 Nr. 1 AStG) noch die Vermietung und Verpachtung (§ 8 Abs. 1 Nr. 6 AStG). Der wesentlichste praktische Unterschied liegt indessen in dem in § 8 AStG an verschiedenen Stellen erwähnten Verbot der Mitwirkung "nahestehender" unbeschränkt steuerpflichtiger Personen, ein Verbot, welches die Abkommensbestimmungen nicht kennen.³⁾ Sofern zwischen Abkommen und AStG Deckungsgleichheit besteht ist es m.E. gerechtfertigt auch auf deutsche Normen und Auslegungsgrundsätze zurückzugreifen, da sie innerstaatliches Recht repräsentieren, welches immer dann uneinge-

1) Vgl. DEBATIN, H., (Steuervertrag), S. 2081; EBLING, K., (Außensteuerreformgesetz), S. 146; HANGARTER, D., (Besonderheiten), S. 500.

2) Diese Grenzen setzt § 9 AStG für ausländische Tochtergesellschaften.

3) Vgl. HANGARTER, D., (Besonderheiten), S. 500.

schränkt zur Anwendung kommt, wenn dem nicht übergeordnete völkerrechtliche Bestimmungen entgegenstehen..

Nach Ansicht von GOTHE¹⁾ ist Art. 24 DBAS eine Spezialvorschrift, die erst dann eingreift, wenn durch Abkommensbestimmungen überhaupt noch eine Doppelbesteuerung eingreifen kann. Als Beispiel erwähnt GOTHE eine schweizerische Kommanditgesellschaft, an der ein in der BRD ansässiger Komplementär oder Kommanditist beteiligt ist. Zwar ist GOTHE zuzustimmen, daß Beteiligungen an Personenunternehmen dem Betriebstättenprinzip unterliegen,²⁾ daraus aber zu folgern, der deutsche Gesellschafter sei auch nach dem neuen DBAS ausschließlich in der Schweiz steuerpflichtig, beruht m.E. auf einer Verkennung der Bedeutung des Art. 24 DBAS. Es ist keineswegs so, daß die BRD wie im alten DBAS 31/59 bei Betriebstätten generell die Freistellungsmethode anwendet. Das deutsche Revisionsbegehren war vielmehr von Anfang an darauf gerichtet, im Verhältnis zur Schweiz generell die Anrechnungsmethode einzuführen,³⁾ sie ist die Norm; die Freistellungsmethode ist nur die Ausnahme für bestimmte explizit aufgeführte Sachverhalte.⁴⁾ Ein Widerspruch zwischen Art. 24 DBAS und dem Betriebstättenprinzip des Art. 7 DBAS ergibt sich aus dem "nur" in Art. 7 Abs. 1 DBAS, da diese Bestimmung unverändert aus dem OECD-Musterabkommen übernommen wurde.⁵⁾ Zwar könnte man unter Bezugnahme auf den OECD-Kommentar das "nur" i.S. von "ausschließlich" interpretieren, für die Auslegung des Verhältnisses von Art. 24 DBAS zu Art. 7 DBAS ist jedoch zunächst das Abkommen aus sich selbst heraus zu interpretieren. Insofern scheinen beide Vertragsparteien darüber einig gewesen zu sein, daß die BRD nur aktiv tätigen Auslandsbetriebstätten Steuerfreistellung gewährt,⁶⁾ der in der BRD ansässige

1) Vgl. GOTHE, F., (Personengesellschaften), S. 558.

2) Vgl. auch KILLIUS, J., (Personenunternehmen), S. 72.

3) Vgl. Botschaft des Bundesrates vom 20.10.1971, abgedruckt bei MEYER-MARSILIUS, H.J., (DBAS), S. 90.

4) So auch HANGARTER, D., (Besonderheiten), S. 499.

5) Vgl. auch FREUDLING, F., (Außensteuerreformgesetz), S. 20 f.

6) So auch DAGON, R., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 339; DEBATIN, H., (Neugestaltung), S. 396; FREUDLING, F., (Außensteuerreformgesetz), S. 20; HANGARTER, D., (Besonderheiten), S. 431; HEINING, A., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 22; KREILE, R., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 1228; WIDMER, M., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 2; Denkschrift der Bundesregierung zum DBAS Art. 24, BT - Drucks. VI/3233; und nicht so eindeutig BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 116.

Gesellschafter einer schweizerischen Personengesellschaft, mit ausschließlich schweizerischen Betriebstätten, also dementsprechend nur dann Steuerfreistellung beanspruchen kann, wenn die Gesellschaft den Erfordernissen des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1a DBAS genügt.¹⁾ Schließlich kann auch das von GOTHE erwähnte Schreiben der EStV vom 29.2.1972 zur Gültigkeit des Betriebstättenprinzips für Beteiligungen an Personengesellschaften nicht überzeugen. Für die Schweiz ändert sich ja tatsächlich gegenüber dem DBAS 31/59 nichts, das Schreiben widerspricht nicht der oben geäußerten Ansicht.

Bisher wurde unterstellt, die schweizerische Betriebstätte gehe einer aktiven Geschäftstätigkeit unter Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr nach. Läßt man diese Annahme fallen,²⁾ dann kommt bei sonst gleichem Sachverhalt wie im Fall 2 (S. 120), Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBAS zur Anwendung. Damit ergibt sich folgende Besteuerung:

Fall 3

Betriebstättenenertrag	200.000
- schweizerische Ertragsteuern (Bund, Kantone, Gemeinden) (30 %)	<u>60.000</u>
	140.000
- schweizerische Vermögensteuern (Bund, Kantone, Gemeinden) (4 ‰)	<u>4.000</u>
	136.000

1) Vgl. DEBATIN, H., (Neugestaltung), S. 397; DEBATIN, H., (Steuervertrag), S. 2081; HANGARTER, D., (Besonderheiten), S. 499 f.; KREILE, R., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 1229.

2) Man denke etwa an den Fall, der Einzelunternehmer A benütze die ausländische Betriebstätte als Vermögensverwaltungsgesellschaft.

Da die deutsche Besteuerung nun der Anrechnungsmethode folgt, muß der Gesamtgewinn von 400.000 und das Gesamtvermögen von 2.000.000 für die Einkommen- bzw. Vermögensteuer als Bemessungsgrundlage dienen.

Gesamtertrag	400.000
- Gewerbesteuer ¹⁾	<u>32.090</u>
	367.910
- Vermögensteuer (1 %)	<u>20.000</u>
Steuerpflichtiges Einkommen	347.910
- Einkommensteuer	
lt. Splitting-Tabelle	<u>161.814</u>
	186.096

Auf diese deutschen Steuern sind nunmehr die in der Schweiz entrichteten Steuern anzurechnen. Dies betrifft die Vermögensteuer und die Einkommensteuer, auf die Gewerbesteuer werden keine schweizerischen Steuern angerechnet. (Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBAS) Die innerdeutschen Rechtsvorschriften hierzu sind die § 34c EStG und § 11 VStG.

Nach § 34c Abs. 3 EStG kann die ESt auf Antrag in einem Pauschalbetrag festgesetzt werden, wenn es aus volkswirtschaftlichen Gründen gerechtfertigt ist, oder die Anrechnung besonders schwierig ist. In einem Erlaß vom 8.7.1959²⁾ hat die Finanzverwaltung eine Möglichkeit zur Pauschalierung der ESt auf 25 % eingeräumt. Das Kriterium der volkswirtschaftlichen Zweckmäßigkeit ist jedoch vom BFH als verfassungswidrig bezeichnet worden,³⁾ außerdem gilt der Pauschalierungserlaß nur für Einkünfte aus Staaten mit denen

1) § 2 Abs. 1 GewStG gilt auf jeden Fall, die ausländische Betriebsstätte unterliegt deshalb auch dann nicht der GewSt, wenn sie einer nicht-aktiven Tätigkeit i.S. des Art. 24 DBAS nachgeht.

2) Vgl. BStBl 1959 II, S. 109.

3) Vgl. BFH v. 13.1.1966, BFHE 85, S. 399. Nach KARSTEN, J.F., (Steueranrechnung), S. 107, ist die Voraussetzung volkswirtschaftlicher Zweckmäßigkeit immer dann gegeben, wenn auch bei Anwendung eines DBA eine tatsächliche Doppelbesteuerung eintritt und das mit dem DBA angestrebte Ziel einer Vermeidung der Doppelbesteuerung im Einzelfall nicht erreicht wird.

kein DBA besteht.¹⁾ Anrechenbar sind die ausländischen Steuern indessen nur bis zu jenem Betrag, welcher der deutschen Steuer entspricht, die auf die ausländischen Einkünfte bzw. Vermögensteile entfällt.²⁾

In unserem Fall beträgt der Höchstbetrag bei der VSt 10.000, so daß die endgültige Vermögensteuerschuld $10.000 - 4.000 = 16.000$ beträgt.

Der Höchstbetrag bei der ESt errechnet sich aus der Formel:

$$\text{Höchstbetrag} = \text{Steuer auf Gesamteinkommen} \times \frac{\text{ausl. Einkünfte}}{\text{Gesamteinkommen}}$$

$$\text{Höchstbetrag} = 161.814 \times \frac{200.000}{400.000} ;$$

$$\text{Höchstbetrag} = 80.907.$$

Die deutsche ESt beträgt also: $161.814 - 60.000 = 101.814$.

Auf diesen zuletzt errechneten Betrag sind noch 3 % Ergänzungsabgabe zu entrichten³⁾ = 3.054, womit sich eine Gesamtsteuerlast bei der ESt in Höhe von 104.868 ergibt.

Hier zeigt sich gegenüber der Steuerfreistellungsmethode ein erheblicher Nachteil. Betrug die deutsche Vermögensteuer dort 10.000, so ist sie nunmehr auf 16.000 angewachsen. Die Einkommensteuer stieg von 74.979⁴⁾ auf 104.868.

Rein formal hat sich an der Besteuerung der Betriebstätte in der Schweiz nichts geändert, die Gesamtunternehmung unterliegt gleichwohl einer höheren Belastung, da nunmehr auch der deutsche Fiskus die Gewinne und das Vermögen der ausländischen Betriebstätte besteuert. Dennoch ist selbst in diesem Fall die Gesamtbelastung durch Steuern geringer, als wenn anstatt der schweizerischen eine

1) Desgleichen soll auch die Möglichkeit der Steuerermäßigung, welche § 12 VStG gewährt, nicht beachtet werden, da Betriebstätten, welche mit ihren Gewinnen nicht die Voraussetzungen des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1a DBAS erfüllen, auch den Erfordernissen des § 12 VStG nicht gerecht werden.

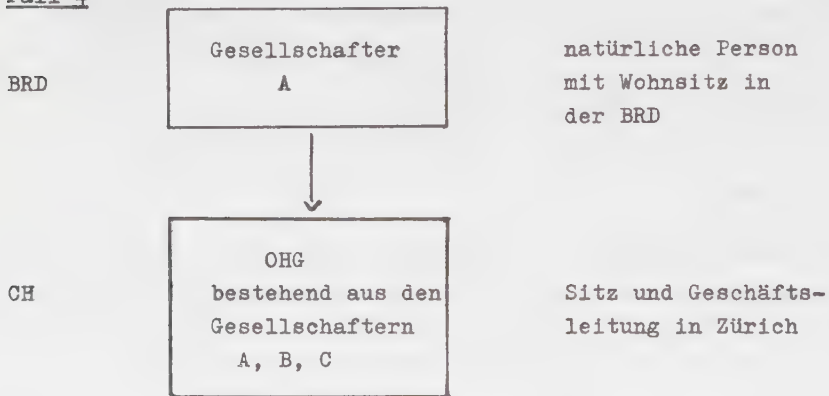
2) Vgl. Abschn. 213d EStR und Abschn. 124 VStR.

3) Vgl. Koordinierter Ländererlaß v. 19.1.1968, BStBl 1968 I, S. 221.

4) Vgl. S. 121 dieser Arbeit.

deutsche Betriebsstätte unterhalten wird, da die schweizerischen Betriebsstätten von der deutschen Gewerbesteuer befreit sind. Trotzdem ist es empfehlenswert, eine schweizerische Betriebsstätte nur dann zu errichten, wenn sichergestellt ist, daß für die erzielten Einkünfte in der BRD Steuerfreistellung gewährt wird, da nur so die Vorteile des niedrigen schweizerischen Steuerniveaus ausgenutzt werden.

Fall 4



Der Gesellschafter A ist abkommensberechtigt (Art. 1; Art.3 Abs.1, Buchst. d; Art. 4 Abs. 1 DBAS; § 1 Abs. 1 EStG).

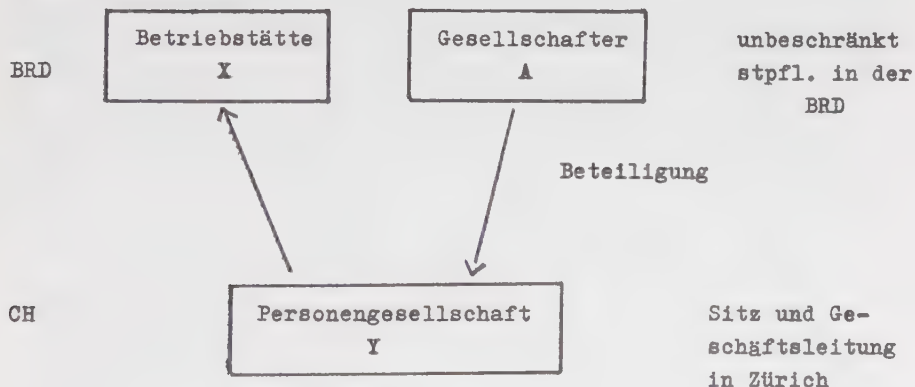
Der Gesellschafter A ist mit dem ihm zuzurechnenden Anteil an der Personengesellschaft in der Schweiz beschränkt steuerpflichtig (Art. 3 Nr. 3c WStB). Nach Art. 7 Abs. 7 DBAS gilt für die Besteuerung der Beteiligung an einer Personengesellschaft das Betriebsstättenprinzip, d.h. das Abkommen schränkt das innerstaatliche Steuerrecht der Schweiz im vorliegenden Fall nicht ein. Zurücktreten muß indessen der Steueranspruch der BRD. Geht die OHG einer aktiven Tätigkeit nach, wird der Gesellschafter A in der BRD so behandelt, als betriebe er mit seinem Anteil an der Personengesellschaft einen aktiv tätigen schweizerischen Gewerbebetrieb¹⁾,

1) Vgl. DEBATIN, H., (Neugestaltung), S. 397; MERSMANN, W., (Ertragsbesteuerung), S. 52 f.; RADLER, A. J./RAUPACH, A., (Steuern), S. 381; BFH v. 29.1.1964, BFHE 78, S. 428.

mithin tritt für die in dieser Betriebstätte erzielten Gewinne Steuerfreistellung ein (Art. 24 Abs. 1 Nr. 1a DBAS). Sofern A keine weiteren Einkünfte erzielt, stößt auch der Progressionsvorbehalt des DBAS ins Leere. Bei einer nicht-aktiven schweizerischen Personengesellschaft kommt es wiederum zur Steueranrechnung.¹⁾

Der atypische stille Gesellschafter des deutschen Rechts wird wie ein Mitunternehmer behandelt.²⁾ Für ihn gelten deshalb die bisherigen Ausführungen entsprechend.

Fall 5



Der Gesellschafter A ist in der BRD unbeschränkt steuerpflichtig mit seinem Anteil an der ausländischen Personengesellschaft, während die Personengesellschaft im Inland beschränkt steuerpflichtig ist mit ihren inländischen Betriebstätteinkünften und Vermögen. Die Besteuerung der Betriebstätten obliegt auch in diesem Fall den jeweiligen Belegenheitsstaaten (Art. 7 Abs. 1 DBAS). Hier taucht nun die Frage auf, wie eine Doppelbesteuerung des

-
- 1) Das gilt z.B. für den Fall einer schweizerischen Patentwertungsgesellschaft. Vgl. DEBATIN, H., (Neugestaltung), S. 397; HEINING, A., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 329.
- 2) Vgl. BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 47; BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 112; KORN/DIETZ/DEBATIN, (DBA), IV E 1; KREILE, R., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 1232.

Gesellschafter A vermieden wird?

A ist in der Schweiz lediglich beschränkt steuerpflichtig mit seinen schweizerischen Einkünften, da bereits nach internem schweizerischen Steuerrecht die ausländischen Betriebstätteneinkünfte in der Schweiz nicht zu versteuern sind (Art. 19 WStB). Zudem ist A in der Schweiz nicht ansässig, so daß die Schweiz zu einer über Art. 7 DBAS hinausgehenden Besteuerung nicht berechtigt ist. Bei der Ermittlung der Einkünfte des A ist darauf zu achten, daß seine Inlandseinkünfte nicht zweimal in die Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer einbezogen werden. Betriebstätteneinkünfte in Höhe seiner Beteiligungsquote an der Personengesellschaft bilden die Inlandseinkünfte, die Auslandseinkünfte entsprechen den schweizerischen Betriebstätteneinkünften. Erzielt die Personengesellschaft nur Einkünfte aus aktiver Geschäftstätigkeit, so werden die ausländischen (schweizerischen) Betriebstätteneinkünfte von der deutschen Steuer freigestellt, wobei auf die Inlandseinkünfte der Progressionsvorbehalt Anwendung findet (Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 DBAS).

Erzielt die schweizerische Betriebstätte nur Einkünfte, welche nicht aus aktiver Geschäftstätigkeit i.S. des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1a DBAS stammen, so wird die schweizerische Steuer auf die deutsche Steuer des Gesellschafters A angerechnet.¹⁾

Obwohl in der Schweiz allgemein Bemessungsperiode und Steuerperiode auseinanderfallen, wurde in der Niederschrift vom 26.11.1971 ²⁾ Einverständnis darüber erzielt, daß bei der Anrechnungs-

1) Zu einem etwas anderen Ergebnis gelangt man, wenn man die ausländische Personengesellschaft selbst als steuerpflichtig betrachtet. Im Verhältnis zur Schweiz scheint mir aber ein solches Vorgehen unzutreffend, beide Staaten kennen in ihrem autonomen Steuerrecht die Besteuerung der Gesellschafter einer Personengesellschaft. Auch im DBAS gelten die Personengesellschaften nicht als Steuersubjekt. Sofern dieser Grundsatz zu erheblichen Nachteilen für Steuerpflichtige führen würde, sind dem durch Sonderbestimmungen Rechnung getragen, z.B. Art. 24 Abs. 1 Nr. 3 DBAS.

2) Abgedruckt bei KORN/DIETZ/DEBATIN, (DBA), Schweiz, S. 197 ff., hier S. 198.

methode jene schweizerischen Steuern angerechnet werden sollen, die für denselben Besteuerungszeitraum wie die deutschen Steuern erhoben werden.¹⁾

4332 Betriebstättenverluste

Hat ein deutscher Stpfl. Betriebstäteneinkünfte in der Schweiz, so werden diese Einkünfte von der deutschen Besteuerung freigestellt,²⁾ wobei allerdings hinsichtlich der inländischen Einkünfte der Progressionsvorbehalt zum Tragen kommt. Die vorstehend geschilderten Fälle gingen dabei immer von positiven ausländischen Einkünften aus. Ebenso wie positive sind aber auch die negativen Betriebstäteneinkünfte der deutschen Besteuerung entzogen,³⁾ d.h. der unbeschränkt Stpfl. ist nicht ohne weiteres berechtigt, positive Inlandseinkünfte mit negativen Auslandseinkünften zu saldieren. Im Falle DBA-befreiter Betriebstäteneinkünfte⁴⁾ können negative Auslandseinkünfte aber im Rahmen des Progressionsvorbehaltes und des AuslinVG im Inland berücksichtigt werden.

-
- 1) Zwar bezieht sich diese Verständigungsvereinbarung in ihrer Überschrift auf die Fälle der Wohnsitzverlegung, doch darf angenommen werden, daß die dort gefundene Lösung allgemein gelten soll.
 - 2) Das gilt, wie bereits mehrmals erwähnt, nur bei aktiver Tätigkeit der Betriebstätte.
 - 3) Vgl. BARANOWSKI, K.H., (Verlустаausgleich), S. 1794 f.; BLUMICH/FALK, (EStG), § 3 Anm. 39; BOPP, G., (Betriebstättenbesteuerung), S. 98; BÜHLER, O., (Prinzipien), S. 84; KORN/DIETZ/DEBATIN, (DBA), Vorbem. III E 8; ROER, H., Besteuerung der Auslandsbeziehungen, S. 41; BFH v. 11.3.1970, BStBl 1970 II, S. 569. a. A. KIEHNE, H.E., (Verluste), S. 187 ff., welcher der Ansicht ist, daß die DBA den Verlustausgleich zulassen, und es keine innerstaatliche Vorschrift gibt, welche den Verlustausgleich verbietet. Dieser Meinung ist BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 240 überzeugend entgegengetreten.
 - 4) Nahezu alle von der BRD abgeschlossene DBA, welche auch die ESt einschließen, stellen ausländische Betriebstäteneinkünfte von der deutschen Besteuerung frei.

Ungeklärt ist die Frage, ob die Gleichbehandlung von positiven und negativen Auslandseinkünften auch auf die Behandlung negativer schweizerischer Betriebstäteneinkünfte aus nicht-aktiver Tätigkeit übertragen werden kann. Sind derartige Einkünfte positiv, so werden sie in die Bemessungsgrundlagen der deutschen Ertragsteuern einbezogen, und die schweizerische Steuer wird angerechnet.¹⁾ Mindern nun negative Einkünfte die Bemessungsgrundlage?

Beispiel: Die deutsche Kapitalgesellschaft A hat positive Inlandseinkünfte in Höhe von 100.000 DM. Dem stehen negative Auslandseinkünfte einer schweizerischen Betriebstätte aus nicht-aktiver Tätigkeit in Höhe von 20.000 DM gegenüber.

Beträgt das stpfl. Einkommen der Kapitalgesellschaft A im vorliegenden Beispiel 100.000 DM oder nur 80.000 DM?

Die Frage geht letztlich dahin, ob unter den in Art. 24 DBAS angesprochenen Einkünften nur positive Einkünfte zu verstehen sind, oder auch negative Einkünfte. Im ersten Fall beträgt das stpfl. Einkommen 100.000 DM, im zweiten Fall nur 80.000 DM.

Man wird wohl davon ausgehen können, daß primäres Ziel der DBA die Aufteilung der positiven Einkünfte ist, denn auch das OECD-Musterabkommen geht in seiner Kommentierung zur Steuerfreistellungs- und Steueranrechnungsmethode implizit nur von positiven Einkünften aus. Das hat zur Folge, daß im obigen Beispiel das stpfl. Einkommen der Kapitalgesellschaft 100.000 DM beträgt.²⁾

A Der Progressionsvorbehalt

Der in dem DBAS niedergelegte Progressionsvorbehalt gilt seitens der BRD nur für unbeschränkt Stpfl. (Art. 24 Abs. 1, erster Satz DBAS spricht von einer Person, die in der BRD ansässig ist, was mit unbeschränkt steuerpflichtig gleichzusetzen ist), während die Schweiz auch auf beschränkt Steuerpflichtige den Progressionsvor-

1) Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBAS.

2) Vgl. aber auch BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 240 FN 174, mit Hinweis auf BFH - Beschluß v. 11.3.1970, BStBl 1970 II, S. 569, aus dem man u.U. Anzeichen für eine gegenteilige Ansicht ableiten kann.

behalt anwendet.¹⁾ Der Progressionsvorbehalt kann sich m.E. nur auf natürliche Personen beziehen sowie auf Kapitalgesellschaften, die dem Stufentarif des § 19 Abs. 2 KStG unterliegen.

Der Progressionsvorbehalt wirkt sich sowohl bei positiven als auch negativen Auslandseinkünften aus.²⁾ Entsprechen die negativen Auslandseinkünfte den positiven Inlandseinkünften, so wird der Steuersatz auf Null gesenkt, und die deutsche ESt entfällt demzufolge.³⁾

Ebenso ist es möglich einen Verlustvertrag nach § 10 d EStG in Anspruch zu nehmen, d.h. die negativen Auslandseinkünfte können, so weit sie die positiven Inlandseinkünfte übersteigen, auf das nächste Jahr vorgetragen werden und mindern dann den Steuersatz.⁴⁾

1) Art. 24 Abs. 2 Satz 1 DBAS deutet zwar auch auf die unbeschränkte Steuerpflicht hin, doch folgt der Progressionsvorbehalt auch für beschränkt Steuerpflichtige aus autonomem schweizerischem Steuerrecht, was durch das DBAS nicht unter sagt wird.

2) Man bezeichnet dieses auch als sog. "negativen Progressionsvorbehalt." Vgl. RICHTER, H., (Progressionsvorbehalt), S. 76.

3) Vgl. DEBATIN, H., (Progressionsvorbehalt), S. 41; FREUDLING, F., (Progressionsvorbehalt), S. 34 ff.; KORN/DIETZ/DEBATIN, (DBA), Vorbem. III F 4; RICHTER, H., (Progressionsvorbehalt), S. 76 f.; BFH v. 25.5.1970, BStBl 1970 II, S. 660.

4) Vgl. BARANOWSKI, K.H., (Verlustausgleich), S. 1794; FREUDLING, F., (Progressionsvorbehalt), S. 34 ff.; HILLERT, A., (Progressionsvorbehalt), S. 221; KORN/DIETZ/DEBATIN, (DBA), Vorbem. III F 4; RICHTER, H., (Progressionsvorbehalt), S. 76 ff.; BFH v. 25.5.1970, BStBl 1970 II, S. 755. Das zuletzt genannte Urteil war zu dem DBA-Österreich ergangen, dessen Art. 15 Abs. 3 festlegt, daß jeder Staat berechtigt ist, den Steuersatz anzuwenden, der dem "Gesamteinkommen" entspricht. Gesamteinkommen bedeutet aber nach § 2 Abs. 1 EStG, Gesamtbeitrag der Einkünfte nach Ausgleich mit Verlusten und nach Abzug der Sonderausgaben (§§ 10 - 10d EStG). Im DBAS fehlt der Ausdruck "Gesamteinkommen"; in der Sache dürfte jedoch das gleiche gemeint sein, wenn von der "Festsetzung des Satzes ihrer Steuer auf die Einkünfte" die Rede ist. Vgl. hierzu auch BFH v. 11.3.1970, BStBl 1970 II, S. 569, wonach der Gesamtbeitrag der Einkünfte auch durch die negativen Einkünfte mitbestimmt wird.

B Das Auslandsinvestitionsgesetz¹⁾

Nach § 2 AuslInvG werden die ausländischen Betriebstättenverluste eines unbeschränkt Stpfl. auf Antrag des Stpfl. bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte abgezogen, soweit diese Verluste nicht durch andere positive Betriebstäteneinkünfte desselben Stpfl. im selben Staat ausgeglichen werden,²⁾ immer unter der Voraussetzung, daß die Betriebstäteneinkünfte aufgrund eines DBA von der deutschen Steuer befreit sind. Im Gegensatz zum Progressionsvorbehalt wird also nicht nur der Steuersatz auf die Inlandseinkünfte gesenkt, sondern das gesamte stpfl. Einkommen vermindert sich.

In seiner Untersuchung zum AuslInvG kommt STRECK³⁾ zu dem Ergebnis, daß die ausländischen Einkünfte nach dem Recht des Betriebstättenstaates zu ermitteln sind, und eine Korrektur des ausländischen Verlustes nur soweit und insofern angebracht ist, als Verluste nach deutschem Steuerrecht in dieser Höhe nicht entstehen können.⁴⁾

Soweit der Verlust nicht ausgeglichen wird, gestattet § 2 AuslInvG den Verlustvortrag nach § 10 d EStG. Kennt der ausländische Staat den Verlustvortrag⁵⁾, so müssen die im Inland berücksichtigten Verluste dem Einkommen späterer Veranlagungszeiträume wieder hinzu-

1) Vgl. auch SÖFFING, G., (Zweifelsfragen), S. 233 ff.; STRECK, M., (Verlust), S. 341 ff.

2) Vgl. dazu HELLWIG, P., (Auslandsverluste), S. 196, und bereits früher KNAUER, M., (Verlустаusgleich), Sp. 155 ff.

3) Vgl. STRECK, M., (Verlust), S. 341 ff., und ihm folgend BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 241.

4) Vgl. STRECK, M., (Verlust), S. 349. Eine solche Vorgehensweise ist zwar, ebenso wie beim Progressionsvorbehalt, aus Praktikabilitätsgründen zu begrüßen, wobei auch gewichtige wirtschaftliche Argumente für diese Lösung sprechen, es darf jedoch keinesfalls verkannt werden, daß die Finanzverwaltung auch die ausländischen Einkünfte nach deutschem Steuerrecht ermitteln will, und es ist nicht auszuschließen, daß die Rechtsprechung dieser Auffassung folgen wird.

5) Das trifft heute auf die meisten Staaten zu. § 2 Abs. 1 Satz 4 AuslInvG fordert lediglich, daß der ausl. Staat einen Abzug von Verlusten in anderen als dem Verlustjahr zuläßt, ein Fünfjahreszeitraum, wie ihm § 10 d EStG kennt, ist nicht erforderlich. In der Schweiz sind Verluste innerhalb der zweijährigen Bemessungsperiode sowie bei Buchführungspflichtigen auch noch der Verlust der beiden, der Bemessungsperiode vorangegangenen Geschäftsjahre, abzugsfähig. Das genügt, um einen Verlustvortrag i.S. des § 2 AuslInvG anzunehmen.

gerechnet werden, wenn und sofern die ausländische Betriebstätte in den späteren Zeiträumen insgesamt positive Einkünfte hat (§ 2 Abs. 1 Satz 3 AuslinvG). In diesen Fällen wirkt also die Vorschrift des § 2 AuslinvG wie eine Steuerstundung.

Die Vorschrift des § 2 AuslinvG ist zu begrüßen, da sie, wenn sie auch in den meisten Fällen nur eine Steuerstundung bewirkt, ohne Rücksicht auf internationale Steuergrenzen, nur auf den Gesamtgewinn der Unternehmung abstellt und auf eine Gewinnbesteuerung dort verzichtet, wo überhaupt kein Gewinn angefallen ist. Damit wird insbesondere den Anlaufverlusten bei Auslandsbetriebstätten Rechnung getragen,¹⁾ da diese in den ersten Jahren der Geschäftsaufnahme häufig nicht mit Gewinn rechnen können. In späteren Jahren, wenn die Betriebstätte Gewinne erzielt, wird die Steuerbemessungsgrundlage im Inland zwar erhöht, jedoch stehen dann im allgemeinen auch mehr Mittel zur Begleichung der Steuerschuld zur Verfügung.²⁾

Da die Vorschrift des § 2 AuslinvG auf Antrag, der Progressionsvorbehalt der DBA aber von Amts wegen eingreift, hat es der Stpfl. in der Hand die für ihn günstigste Möglichkeit der Verlustberücksichtigung zu wählen,³⁾ wobei nicht auszuschließen ist, daß er hierbei Steuervorteile erreichen kann, welche über das vom Gesetzgeber gewollte Maß hinausgehen.⁴⁾ Dem Vorschlag, die Anwendung des § 2 AuslinvG zwingend vorzuschreiben,⁵⁾ wurde bisher aber nicht gefolgt.

434 Wertung der Betriebstättenbesteuerung

Überprüft man das neue DBAS unter dem Blickwinkel, inwieweit es herrschende Unklarheiten beseitigt, "Steuerfluchtlücken" stopft und Doppelbesteuerungsfälle ausschließt, speziell im Hinblick auf die Betriebstätte, so kommt man zu unterschiedlichen Ergebnissen.

1) Vgl. DEBATIN, H., (Ausländische Verluste), S. 266.

2) Über die Liquidität der Gesamtunternehmung ist dabei allerdings nichts gesagt.

3) Vgl. KORN/DIETZ/DEBATIN, (DBA), Vorbem. III E 8 sowie mit Berechnungsbeispielen, WINTER, J., (Doppelbesteuerungen), S. 323 ff.

4) Vgl. RICHTER, H., (Progressionsvorbehalt), S. 78.

5) Vgl. WINTER, J., (Doppelbesteuerungen), S. 324.

Positiv ist zunächst zu vermerken, daß das GmbH-Privileg des Art. 3 DBAS 31/59 fallengelassen wurde, so daß Beteiligungen deutscher Stpfl. an einer GmbH in der Schweiz nicht mehr lediglich in der Schweiz besteuert werden, sondern den Regelungen für Aktien folgen, d.h. unter Aufrechterhaltung der Quellenbesteuerung im Wohnsitzstaat des Anteilseigners besteuert werden. Durch diese Neufassung des DBAS wird zweifellos eine wirtschaftlich nicht zu rechtfertigende Ungereimtheit des alten DBAS beseitigt.

Grundsätzlich neu ist auch die Vermeidung der Doppelbesteuerung hinsichtlich der Betriebstätten. Während das DBAS 31/59 unter Aufrechterhaltung des Progressionsvorbehaltes grundsätzlich auf die Betriebstättenbesteuerung im Ausland verzichtete, wird seitens der BRD unter dem neuen DBAS diese Steuerbefreiung nur noch für aktiv tätige Betriebstätten gewährt. Eine betriebswirtschaftliche Würdigung dieser Unterscheidung fällt schwer. KREILE¹⁾ hebt den "Lästigkeitseffekt" hervor, der sich aus der Anrechnungsmethode ergibt, ein Argument, daß zwar aus sich heraus verständlich ist, aber weder betriebswirtschaftlichen Kriterien entspricht, noch dem Gedanken der Steuergerechtigkeit entspringt.²⁾

Auszugehen ist vielmehr von der Frage, welcher Besteuerung die ausländische Betriebstätte a) unter Wettbewerbsgesichtspunkten und b) nach dem Grundsatz der Steuergerechtigkeit bzw. dem Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG unterliegen sollte.

Die Schlagworte hierzu sind Kapitalexport- und Kapitalimportneutralität.³⁾ "Die Kapitalexportneutralität verlangt, daß es für den inländischen Investor steuerlich gleichgültig ist, ob er sein Kapital im Inland oder im Ausland investiert. Dieser Grundsatz wird verwirklicht mit Hilfe des sog. Anrechnungssystems, bei dem die ausländischen Steuern auf die deutsche Steuer, welche auf die ausländische Einkünfte anfallen würde, angerechnet werden."⁴⁾

1) Vgl. KREILE, R., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 1229.

2) Vgl. DEBATIN, H., (Neugestaltung), S. 396.

3) Vgl. RÄDLER, A.J., (Wettbewerbsverzerrungen), S. 33; RÄDLER, A.J., (Auslandsniederlassungen), S. 160 ff.; RÄDLER, A.J./RAUPACH, A., (Steuern), S. 348 f. BORRMANN, W.A./DAU, (Finanzpolitik), S. 101 f., unterscheiden zwischen Ortswert- und Transwert-Auf-fassung.

4) RÄDLER, A.J., (Auslandsniederlassungen), S. 160.

Im DBAS wird diese Kapitalexportneutralität im Hinblick auf die Besteuerung nicht-aktiv tätiger Betriebstätten verfolgt.

"Im Gegensatz dazu steht die Wettbewerbsneutralität aus der Sicht des Kapitalimportlandes: Diese verlangt, daß Unternehmer, die ihr Kapital in ein bestimmtes Land exportieren und dort miteinander konkurrieren, keinen unterschiedlichen Steuerbelastungen ausgesetzt sein dürfen."¹⁾ Dieses Prinzip wird im DBAS hinsichtlich der Besteuerung aktiv tätiger Betriebstätten verfolgt, womit auch der deutsche Gesetzgeber anerkannt hat, daß bei wirtschaftlicher Betätigung auf Auslandsmärkten dem deutschen Unternehmer auch das dort herrschende Steuerklima zuerkannt werden muß.²⁾

Die Tatsache, daß dieser Grundsatz nicht bereits im autonomen Steuerrecht seinen Niederschlag gefunden hat, ist wohl nur in fiskalischen Interessen, welche auf Wahrung der Gegenseitigkeit zwischen Staaten gerichtet sind, zu suchen.

Die Vorstellung der Kapitalimportneutralität hinsichtlich aktiv tätiger Betriebstätten, erscheint zutreffend. Die Tätigkeit eines Unternehmens spielt sich auf dem Inlands- und (vielen) Auslandsmärkten ab. Für den Inlandsmarkt will das autonome Steuerrecht die Wettbewerbsneutralität sichern, indem es bemüht ist, die Wirtschaftstätigkeit beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtiger gleich zu besteuern.³⁾ Auf das Ausland übertragen bedeutet dieser Grundsatz nichts anderes, als daß auch dort alle Marktteilnehmer gleich besteuert werden sollen. Aus naheliegenden Gründen kann die Verfolgung dieses Zieles nicht Aufgabe des deutschen Steuerrechtes sein, sondern muß Aufgabe des Auslandes bleiben, dazu gehört auch die Höhe der Steuerbelastung.⁴⁾

-
- 1) RÄDLER, A.J., (Auslandsniederlassungen), S. 161; Vgl. auch FLUME, W., (Steuerfluchtgesetz), S. 2143.
 - 2) So bereits DEBATIN, H., (Einkommens- und Vermögensverlagerungen), S. 1023. Vgl. auch die Regierungsbegründung zum Außensteuerreformgesetz, BT-Drucks. VI 2883, Tz. 7.
 - 3) Daß dieses Ziel nicht immer erreicht wird, ändert nichts an der Grundtendenz. Vgl. DEBATIN, H., (Einkommens- und Vermögensverlagerungen), S. 1022 f.
 - 4) Die Steuerfreistellungsmethode hat zudem noch einen großen Vorteil: sie löst sich weitgehend von der fiktiven Vorstellung, das Steuerniveau eines Landes werde nur von der Höhe der direkten Steuern bestimmt. Vgl. KUHN, K., (Gewinnbesteuerung), S. 551.

Ist nun der Übergang zur Steueranrechnungsmethode bei nicht-aktiver Betriebstätigkeit gerechtfertigt?

Diese Betriebstätten stehen sicherlich in keinem Wettbewerbsverhältnis zu anderen Unternehmen; ob sie am allgemeinen Wirtschaftsverkehr teilnehmen, wie dies in Art. 24 Abs. 1 Nr. 1a DBAS gefordert wird, kann nur von Fall zu Fall entschieden werden. Da jedoch nicht auszuschließen ist, daß eine Betriebstätte zwar aktiver Tätigkeit i.S. des Art. 24 DBAS nachgeht, jedoch nicht unter Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr, erscheint eine Benachteiligung derartiger Betriebstätten durch die Steueranrechnungsmethode problematisch. Dazu folgendes Beispiel: Die A-AG unterhalte in der Schweiz die Betriebstätten X, Y und Z. Die Betriebstätte Y unterhalte ausschließlich Geschäftsbeziehungen zu den Betriebstätten X und Z, welche aktiver Tätigkeit unter Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr nachgehen. Die Anwendung des Anrechnungsverfahrens hinsichtlich der Betriebstätteinkünfte von Y ist m.E. verfehlt, da es sich praktisch nur um eine organisatorische Aufteilung der gesamten Betriebstätigkeit in der Schweiz handelt.¹⁾ Die Vorteile der Freistellungsmethode sollten deshalb zumindest jenen Betriebstätten zuerkannt werden, die sich innerhalb einer Kette von Unternehmen in der Schweiz befinden - seien es juristisch selbständige Tochtergesellschaften oder Betriebstätten - deren Anfang und Ende jeweils aktiv tätige Unternehmen mit Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr bilden.²⁾

Für nicht-aktive Betriebstätten, welche auch nicht am allgemeinen Wirtschaftsverkehr teilnehmen, entfällt indessen der Wettbewerbsgesichtspunkt, so daß es vertretbar erscheint, ihnen lediglich Steueranrechnung zu gewähren.³⁾ Es fällt schwer, sich außersteuer-

1) Man muß aber wohl annehmen, daß der Gesetzgeber die "Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr" als Abgrenzung zu den Tätigkeiten innerhalb eines Konzerns versteht. Vgl. auch HANGARTER, D., (Besonderheiten), S. 500.

2) Für die Praxis wird es entscheidend darauf ankommen, wie die deutsche Finanzverwaltung "Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr" interpretieren wird.

3) Der Fall der nicht-aktiven Betriebstätte, welche auch nicht am allgemeinen Wirtschaftsverkehr teilnimmt, dürfte in der Praxis kaum vorkommen. Eine Betriebstätte als Vermögenshaltungsgesellschaft scheidet wahrscheinlich aus, da die von der Betriebstätte "gehaltenen" Beteiligungen im allgemeinen dem Stammhaus zugerechnet werden. Allenfalls in der Beteiligung an einer schweizerischen Personengesellschaft erscheint ein solcher Fall relevant. Vgl. auch DEBATIN, H., (Neugestaltung), S. 397.

Im DBAS wird diese Kapitalexportneutralität im Hinblick auf die Besteuerung nicht-aktiv tätiger Betriebstätten verfolgt.

"Im Gegensatz dazu steht die Wettbewerbsneutralität aus der Sicht des Kapitalimportlandes: Diese verlangt, daß Unternehmer, die ihr Kapital in ein bestimmtes Land exportieren und dort miteinander konkurrieren, keinen unterschiedlichen Steuerbelastungen ausgesetzt sein dürfen."¹⁾ Dieses Prinzip wird im DBAS hinsichtlich der Besteuerung aktiv tätiger Betriebstätten verfolgt, womit auch der deutsche Gesetzgeber anerkannt hat, daß bei wirtschaftlicher Betätigung auf Auslandsmärkten dem deutschen Unternehmer auch das dort herrschende Steuerklima zuerkannt werden muß.²⁾

Die Tatsache, daß dieser Grundsatz nicht bereits im autonomen Steuerrecht seinen Niederschlag gefunden hat, ist wohl nur in fiskalischen Interessen, welche auf Wahrung der Gegenseitigkeit zwischen Staaten gerichtet sind, zu suchen.

Die Vorstellung der Kapitalimportneutralität hinsichtlich aktiv tätiger Betriebstätten, erscheint zutreffend. Die Tätigkeit eines Unternehmens spielt sich auf dem Inlands- und (vielen) Auslandsmärkten ab. Für den Inlandsmarkt will das autonome Steuerrecht die Wettbewerbsneutralität sichern, indem es bemüht ist, die Wirtschaftstätigkeit beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtiger gleich zu besteuern.³⁾ Auf das Ausland übertragen bedeutet dieser Grundsatz nichts anderes, als daß auch dort alle Marktteilnehmer gleich besteuert werden sollen. Aus naheliegenden Gründen kann die Verfolgung dieses Zieles nicht Aufgabe des deutschen Steuerrechtes sein, sondern muß Aufgabe des Auslandes bleiben, dazu gehört auch die Höhe der Steuerbelastung.⁴⁾

1) RÄDLER, A.J., (Auslandsniederlassungen), S. 161; Vgl. auch FLUME, W., (Steuerfluchtgesetz), S. 2143.

2) So bereits DEBATIN, H., (Einkommens- und Vermögensverlagerungen), S. 1023. Vgl. auch die Regierungsbegründung zum Außensteuerreformgesetz, BT-Drucks. VI 2883, Tz. 7.

3) Daß dieses Ziel nicht immer erreicht wird, ändert nichts an der Grundtendenz. Vgl. DEBATIN, H., (Einkommens- und Vermögensverlagerungen), S. 1022 f.

4) Die Steuerfreistellungsmethode hat zudem noch einen großen Vorteil: sie löst sich weitgehend von der fiktiven Vorstellung, das Steuerniveau eines Landes werde nur von der Höhe der direkten Steuern bestimmt. Vgl. KUHN, K., (Gewinnbesteuerung), S. 551.

Ist nun der Übergang zur Steueranrechnungsmethode bei nicht-aktiver Betriebstätigkeit gerechtfertigt?

Diese Betriebstätten stehen sicherlich in keinem Wettbewerbsverhältnis zu anderen Unternehmen; ob sie am allgemeinen Wirtschaftsverkehr teilnehmen, wie dies in Art. 24 Abs. 1 Nr. 1a DBAS gefordert wird, kann nur von Fall zu Fall entschieden werden. Da jedoch nicht auszuschließen ist, daß eine Betriebstätte zwar aktiver Tätigkeit i.S. des Art. 24 DBAS nachgeht, jedoch nicht unter Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr, erscheint eine Benachteiligung derartiger Betriebstätten durch die Steueranrechnungsmethode problematisch. Dazu folgendes Beispiel: Die A-AG unterhalte in der Schweiz die Betriebstätten X, Y und Z. Die Betriebstätte Y unterhalte ausschließlich Geschäftsbeziehungen zu den Betriebstätten X und Z, welche aktiver Tätigkeit unter Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr nachgehen. Die Anwendung des Anrechnungsverfahrens hinsichtlich der Betriebstäteneinkünfte von Y ist m.E. verfehlt, da es sich praktisch nur um eine organisatorische Aufteilung der gesamten Betriebstätigkeit in der Schweiz handelt.¹⁾ Die Vorteile der Freistellungsmethode sollten deshalb zumindest jenen Betriebstätten zuerkannt werden, die sich innerhalb einer Kette von Unternehmen in der Schweiz befinden - seien es juristisch selbständige Tochtergesellschaften oder Betriebstätten - deren Anfang und Ende jeweils aktiv tätige Unternehmen mit Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr bilden.²⁾

Für nicht-aktive Betriebstätten, welche auch nicht am allgemeinen Wirtschaftsverkehr teilnehmen, entfällt indessen der Wettbewerbsgesichtspunkt, so daß es vertretbar erscheint, ihnen lediglich Steueranrechnung zu gewähren.³⁾ Es fällt schwer, sich außersteuer-

-
- 1) Man muß aber wohl annehmen, daß der Gesetzgeber die "Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr" als Abgrenzung zu den Tätigkeiten innerhalb eines Konzerns versteht. Vgl. auch HANGARTER, D., (Besonderheiten), S. 500.
 - 2) Für die Praxis wird es entscheidend darauf ankommen, wie die deutsche Finanzverwaltung "Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr" interpretieren wird.
 - 3) Der Fall der nicht-aktiven Betriebstätte, welche auch nicht am allgemeinen Wirtschaftsverkehr teilnimmt, dürfte in der Praxis kaum vorkommen. Eine Betriebstätte als Vermögenshaltungsgesellschaft scheidet wahrscheinlich aus, da die von der Betriebstätte "gehaltenen" Beteiligungen im allgemeinen dem Stammhaus zugerechnet werden. Allenfalls in der Beteiligung an einer schweizerischen Personengesellschaft erscheint ein solcher Fall relevant. Vgl. auch DEBATIN, H., (Neugestaltung), S. 397.

liche Gründe vorzustellen, die zur Gründung einer solchen Betriebsstätte geführt haben, weshalb auch keine wirtschaftlichen Gründe gegen die Anwendung der Steueranrechnungsmethode geltend gemacht werden können. Kritik geäußert werden muß dagegen an der Art und Weise, wie die Anrechnungsmethode in der BRD ausgestaltet ist.

Grundsätzlich sind nur die der deutschen Einkommen- oder Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuern auf die inländischen Erfolgsteuern anrechenbar (§ 34c EStG; § 19a KStG). Nach dem Gesetzeswortlaut ist deshalb jener Teil der eidgenössischen Wehrsteuer, der als Ergänzungssteuer das Kapital als Bemessungsgrundlage hat, nicht auf die deutsche Körperschaftsteuer, sondern nur auf die Vermögensteuer anrechenbar. Wirtschaftlich wäre auch ein anderes Ergebnis denkbar, denn der strengen Trennung von Körperschaftsteuer und Vermögensteuer als zweier selbständiger Steuern wird die eidgenössische Wehrsteuer nicht gerecht, was sich auch in der Gesetzesformulierung "Ergänzungssteuer"¹⁾ für den kapitalorientierten Teil der Wehrsteuer niederschlägt.

Da im Verhältnis zur Schweiz die Steueranrechnungsmethode bisher nicht praktiziert wurde, bleibt abzuwarten, wie Finanzverwaltung und Rechtsprechung entscheiden werden. Die Behandlung der gesamten Wehrsteuer als Erfolgsteuer hätte jedenfalls den Vorteil der einfacheren Handhabung bei der Steueranrechnung.²⁾

Zwar könnte nach § 68a EStDV nur die Steuer des Bundes auf deutsche Steuer angerechnet werden, jedoch ergibt sich aus Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBAS, durch den Hinweis auf die schweizerischen Steuern, die nach Art. 2 Abs. 3 Nr. 2 DBAS auch jene der übrigen Gebietskörperschaften erfassen, daß alle schweizerischen Steuern angerechnet werden dürfen.³⁾

1) Vgl. Art 48 WStB.

2) Der Steuerpflichtige hätte natürlich auch die Nachteile einer solchen Vorgehensweise zu tragen, z.B. dann, wenn in der Schweiz Verluste entstanden. Eine dann noch verteilende Ergänzungssteuer könnte weder auf die deutsche Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer, noch auf die Vermögensteuer angerechnet werden.

3) Vgl. auch § 68g EStDV.

Als schwerwiegender Mangel muß jedoch die Verankerung der sog. "per country limitation" im deutschen Steuerrecht angesehen werden¹⁾ (§ 34 Abs. 1 EStG; § 68 c EStDV). Der anrechenbare Höchstbetrag der ausländischen Steuer wird dabei für jeden Staat getrennt errechnet, es besteht somit keine Möglichkeit Steuerspitzen in hochbesteuerten Ländern mit solchen in niedrigbesteuerten Ländern auszugleichen.

Beispiel: Die deutsche A-AG unterhalte Betriebstätten in Indien und der Schweiz. Die Betriebstätten erzielen jeweils einen Gewinn von 100 vor Steuern. Indien erhebt darauf eine Steuer von 70 % die Schweiz eine solche von 32 %, die Besteuerung der A-AG beträgt 51 %. Für den Gewinn aus der Schweiz hat die A-AG (Anwendung der Anrechnungsmethode einmal unterstellt) $51 \% - 32 \% = 19 \%$ an deutschen Steuern zu zahlen, für den indischen Gewinn entfällt eine deutsche Besteuerung. Insgesamt unterliegt daher das Auslandsengagement der A-AG einem Steuersatz von 60,5 % ($70 \% + 32 \% + 19 \%$ bezogen auf 200). Wäre ein Ausgleich innerhalb der Auslandseinkünfte und -steuern möglich (overall limitation), dann käme es zu keiner zusätzlichen deutschen Besteuerung, da die gesamten Auslandseinkünfte (200) einer ausländischen Steuer von 102 ($70 \% + 32 \%$) unterlägen, was genau dem deutschen Steuersatz von 51% entspräche. Dieses Vorgehen entspricht keineswegs der Kapitalexportneutralität, sondern kann vielmehr zu Wettbewerbsverzerrungen im Inland führen, da die Auslandsinvestitionen aufgrund des deutschen Steuerrechts höher belastet werden als vergleichbare Inlandsinvestitionen. Oder anders ausgedrückt: Der deutsche Fiskus will zwar bei niedrigerer Steuerbelastung im Ausland kassieren, ist aber bei höherer Steuerbelastung nicht bereit, den überschießenden Betrag zu erstatten²⁾,

1) Vgl. BACHEM, H., (Anrechnungsmethode), insbes. S. 130 ff.; BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 205 f.; BLÜMICH / FALK, (EStG), § 34 c Anm. 7; MENNEL, A., (Anrechnung), S. 692; RADLER, A. J., (Wettbewerbsverzerrungen), S. 32; REUTER, H. P., (Mängel), S. 472; RICHTER, H., (Ergänzungsabgabe), S. 443.

2) Gerechterweise kann man dies auch nicht verlangen, denn dann muß der deutsche Steuerzahler praktisch den ausländischen Staatshaushalt finanzieren, sofern das ausländische Steuerniveau dasjenige des Inlandes übersteigt. Vgl. FEUERBAUM, E., (Steuerrecht), S. 461; KUHN, K., (Gewinnbesteuerung), S. 551.

um auf diese Weise Wettbewerbsgleichheit zu erzielen.¹⁾

Problematisch ist das Anrechnungsverfahren auch dann, wenn im Ausland Gewinne erzielt werden, im Inland aber aufgrund insgesamt negativer Einkünfte überhaupt keine ESt anfällt.²⁾ Die ausländische Steuer kann nach deutschem Steuerrecht, im Gegensatz zum Steuerrecht der USA, nicht vorgetragen werden, sondern ist verloren.³⁾ Auch hier wird das Prinzip einer kapitalexportneutralen Besteuerung nicht konsequent eingehalten.

Mancherlei Ungereimtheiten wirft das Entnahme-Urteil des BFH auf.⁴⁾ Die Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem inländischen in den ausländischen Betrieb desselben Unternehmens ist dann eine mit dem Teilwert zu bewertende Entnahme, wenn der Gewinn der ausländischen Betriebstätte, aufgrund eines DBA, nicht der inländischen Besteuerung unterliegt. Die unilateralen Vorschriften der Steueranrechnung ändern dabei an dem grundsätzlichen Besteuerungsrecht der BRD nichts. Die Betriebstätteneinkünfte deutscher Unternehmen in der Schweiz sind dann nicht von der deutschen Steuer freigestellt, wenn die Betriebstätte diese Einkünfte aus nicht-aktiver Tätigkeit erzielt. Werden nun Wirtschaftsgüter aus dem inländischen Betrieb in eine nicht-aktive schweizerische Betriebstätte überführt, so ist infolgedessen keineswegs sicher, daß die in diesen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven endgültig der deutschen Besteuerung entgehen. Sofern die schweizerische Betriebstätte niemals einer aktiven Geschäftstätigkeit nachgeht, bleiben die Veräußerungsgewinne der deutschen Steuer im gleichen Umfang unterworfen, als wenn kein DBA bestünde, denn die vorgesehene Steueranrechnung besteht bereits nach autonomen Steuerrecht.

Nun hat es aber der Stpfl. in der Hand, durch eine entsprechende Gestaltung der Betriebstättentätigkeit eine Steuerfreistellung der

-
- 1) Diese Form der Anrechnung ist schließlich auch nicht mit dem Universalprinzip vereinbar, welches eine gleichmäßige Besteuerung aller im Inland ansässigen Personen verwirklichen soll. Vgl. DEBATIN, H., (Einkommens- und Vermögensverlagerungen), S. 1022.
 - 2) Vgl. zu diesem Problemkreis KARSTEN, J.F., (Steueranrechnung), S. 106 ff.; REUTER, H.P., (Mängel), S. 472; WINTER, J., (Doppelbesteuerungen), S. 325.
 - 3) Vgl. auch REUTER, H.P., (Mängel), S. 472.
 - 4) Vgl. BFH v. 16.7.1969, BFHE 97, S. 342.

Betriebstätteneinkünfte in der BRD zu erreichen, womit der vom BFH behandelte Fall eingetreten ist.

Beispiel: Eine schweizerische Betriebstätte einer deutschen AG erzielt in den Jahren 1970 - 1975 ausschließlich Einkünfte aus nicht-aktiver Tätigkeit, in den Jahren 1976 - 1980 ausschließlich solche aus aktiver Tätigkeit unter Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr. Im Jahre 1979 werden aus dem inländischen Betrieb Wirtschaftsgüter in die ausländische Betriebstätte überführt, welche von dieser im Jahre 1979 mit Gewinn veräußert werden. Das BFH-Urteil¹⁾ v. 16.7.1969 bietet streng genommen keinen hinreichenden Grund, bereits im Überführungszeitpunkt Gewinnrealisierung anzunehmen, im Veräußerungszeitpunkt muß die BRD dagegen Steuerfreistellung für die Betriebstätteneinkünfte gewähren. Wenn man der Auffassung SCHRÖDERS²⁾ folgt, daß die Veräußerungsgewinne der deutschen AG zuzurechnen seien, kommt man zu einem anderen Ergebnis, offensichtlich ging aber der BFH von anderen Voraussetzungen aus, sonst hätte es des oben genannte Urteils nicht bedurft. Für eine Anwendung des § 6 StAnpG ist hier m.E. kein Raum, denn die inländische AG kann durchaus in dem Bestreben handeln, in der Schweiz eine Produktionsstätte aufzubauen.

Ob die Überführung von Wirtschaftsgütern in Betriebstätten, mit deren Staaten Steueranrechnung vereinbart wurde, als Entnahme in dem Sinn zu werten ist, daß damit die stillen Reserven endgültig der Besteuerung entgehen, erscheint zweifelhaft. Vielmehr muß das oben genannte Beispiel in die Reihe jener Fälle eingereiht werden, in denen Wirtschaftsgüter in ein Nicht - DBA - Land überführt werden, mit dem anschließend ein DBA mit Steuerfreistellung hinsichtlich der Betriebstätteneinkünfte abgeschlossen wird.³⁾ Die in den Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven entgehen der Besteuerung.

1) BFHE 93, S. 342.

2) Vgl. SCHRÖDER, S., (Auslandsbetriebstätten), S. 234 und S. 103 f. dieser Arbeit.

3) Allerdings sollte auch nicht verkannt werden, daß mit der Überführung eine spätere Versteuerung der stillen Reserven durch den deutschen Fiskus allein von der Entscheidung des Stpfl. abhängig ist, weshalb das Urteil des BFH u.U. auch auf diese Fälle ausgedehnt werden muß.

Deutsche Unternehmen mit schweizerischen Betriebstätten werden bestrebt sein, einen möglichst hohen Gewinnanteil bei der Betriebstätte entstehen zu lassen, da dadurch die Gesamtsteuerbelastung sinkt. Zwar gebietet das DBAS in Art. 7 eine zutreffende Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebstätte, indessen gibt es einen relativ großen Spielraum, z.B. bei der Verrechnung innerbetrieblicher Leistungen, in denen Stammhaus und Zweigniederlassung bei ihrer internen Preisgestaltung relativ frei sind¹⁾, ohne daß dies von den jeweiligen Fiskalgewalten moniert wird. Während schweizerseits kaum Anlaß besteht, zu hohe Betriebstättingewinne zu berichtigen, wird die deutsche Finanzverwaltung naturgemäß eher bestrebt sein, die Gewinne des Stammhauses zu erhöhen. Dieses führt u.U. zu einer Doppelbesteuerung! Berichtigt nämlich die deutsche Finanzverwaltung den Gewinn des Stammhauses nach oben, ohne daß die Schweiz zu einer korrespondierenden Gewinnfestsetzung bei der Betriebstätte bereit ist,²⁾ wird der gleiche Gewinn doppelt besteuert. Hierin liegen auch die Gefahren einer zu intensiven Gewinnverlagerung.

-
- 1) Es können hier nicht alle jene Möglichkeiten aufgezählt werden, mit denen versucht wird, bei der Betriebstätte einen möglichst hohen Gewinn entstehen zu lassen. Vgl. dazu BÄHR, G., (Gewinnermittlung), S. 79 ff.
- 2) Vgl. dazu auch WIDMER, M., (Steuerrecht), S. 293.

5 Die Besteuerung der Tochtergesellschaft

51 Die Rechtsform der Tochtergesellschaft

Im Verhältnis zur Schweiz kommt als Tochtergesellschaft vorwiegend die GmbH sowie die AG in Betracht. Unter dem DBAS 31/59 war der Anreiz zur Gründung einer GmbH aus steuerlichen Gründen groß, da GmbH-Gewinne nur am Sitz des Unternehmens besteuert wurden,¹⁾ der deutsche Eigentümer einer schweizerischen GmbH mit seinen Gewinnen aus dieser GmbH in der BRD also nicht steuerpflichtig war, gleichgültig ob die GmbH ihre Gewinne thesaurierte oder ausschüttete. Die Gleichstellung der GmbH mit der AG im neuen DBAS rechtfertigt jedoch eine Beschränkung auf die zuletzt genannte Gesellschaftsform, die sich bereits in der Vergangenheit trotz GmbH-Privilegien als bevorzugte Rechtsform erwies, ein weiteres Indiz dafür, daß nicht nur steuerliche Überlegungen die Gestaltung der Auslandsstützpunkte bestimmten.

Ob eine nach ausländischem Recht errichtete Kapitalgesellschaft auch in der BRD als solche anerkannt wird, richtet sich in diesem Zusammenhang nach deutschem Steuerrecht,²⁾ wobei es auf ausländisches Gesellschafts- und Steuerrecht nicht ankommt.³⁾

Im Verhältnis zur Schweiz ergeben sich jedoch keine Probleme, da die dort möglichen rechtlichen Gestaltungen von Unternehmen in ihren wesentlichen Grundzügen dem deutschen Recht entsprechen.⁴⁾

52 Die Besteuerung der Errichtung

Wie bei der Betriebstätte, so ist auch bei der Tochtergesellschaft zwischen Bar- und Sachgründung bzw. einer Mischform zu unterscheiden.

Bei der Sachgründung werden Gesellschaftsrechte gegen die grenz-

1) Vgl. Art. 3 Abs. 4 DBAS 31/59.

2) Vgl. RFH v. 12.2.1930, RFHE 27, S. 73.

3) Vgl. BFH v. 17.7.1968, BFHE 93, S. 1; BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 250 ff.

4) Vgl. S. 92 ff. dieser Arbeit.

überschreitende Einbringung von Wirtschaftsgütern gewährt. Hierbei sind nach h.L. die stillen Reserven bei der überführenden Gesellschaft zu versteuern,¹⁾ vorausgesetzt die betreffenden Wirtschaftsgüter verlassen das Inland.

Rechtlich erscheint diese Forderung nicht unbedenklich,²⁾ aus der Sicht der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre muß sie abgelehnt werden. Die Unternehmung wird zur Versteuerung nicht realisierter Reserven gezwungen; ob ein solcher Veräußerungsgewinn später einmal anfällt, ist ungewiß. Dem kann auch nicht entgegengehalten werden, daß das spätere Veräußerungsrisiko bei der rechtlich selbständigen Auslandsunternehmung liegt, denn für die tatsächliche Steuerbelastung darf es nicht auf die rechtliche Gestaltung eines wirtschaftlich einheitlichen Konzerns ankommen, hier gelten die gleichen betriebswirtschaftlichen Einwände, wie sie bereits bei der Sachgründung von Betriebstätten dargelegt wurden.³⁾

Da jedoch nach h.L. bei Überführung von Wirtschaftsgütern in ausländische Gesellschaften bereits Gewinnrealisierung eintritt - die neuere Rechtsprechung des BFH zur finalen Entnahmetheorie könnte diese Meinung noch verstärken - hat der Gesetzgeber, ähnlich wie für Betriebstätten, für die Überführung von Wirtschaftsgütern in ausländische Kapitalgesellschaften in § 1 Abs. 1 AuslInvG die Möglichkeit der Steuerstundung durch Bildung einer steuerfreien Rücklage geschaffen.⁴⁾

Bei Bar- und Sachgründung sind die schweizerischen Stempelabgaben zu beachten. Die Emissionsabgabe auf inländischen Aktien beträgt in der Schweiz 2 %, wobei die Gesellschaften befugt sind, die Steuern auf die Erwerber zu überwälzen. Bei Sacheinlagen ist für die Höhe der Stempelabgaben der Verkehrswert maßgebend.

1) Vgl. RÄDLER, A.J./RAUPACH, A., (Steuern), S. 73 ff.; ROER, H., Besteuerung der Auslandsbeziehungen, S. 44 f.; VOGEL, H., (Kapitalinvestitionen), S. 105 ff.

2) Vgl. BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 266 ff.

3) Vgl. S. 101 ff. dieser Arbeit.

4) Vgl. auch S. 134 f. dieser Arbeit.

Unter steuerlichen Aspekten bietet die Gründung einer Kapitalgesellschaft in der Schweiz darüber hinaus keine besonderen Probleme. Gründungskosten allgemeiner Art, wie sie auch in der BRD anfallen, sind von untergeordneter Bedeutung.

53 Konzernleitende Entscheidungen

Die deutsche unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht knüpft alternativ an Sitz oder Geschäftsleitung an (§ 1 Abs. 1 KStG). Nach § 15 Abs. 1 StAnpG gilt als Geschäftsleitung der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung. Nach autonomen Steuerrecht kann deshalb eine AG mit Sitz und Produktionsstätten in der Schweiz in der BRD unbeschränkt steuerpflichtig werden, vorausgesetzt der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet sich in der BRD. Gleiches gilt auch für eine deutsche AG, die von der Schweiz aus geleitet wird.

Zwei Aspekte sind also von Bedeutung. Es muß zunächst geklärt werden, welche Personen ein Unternehmen tatsächlich leiten, sodann ist auf den Ort der Leitung abzustellen.¹⁾ Normalerweise wird eine AG durch ihren Vorstand geleitet, jedoch kommt es nicht auf die formalrechtliche sondern die tatsächliche Leitung an.²⁾

Bei international verflochtenen Gesellschaften ist es möglich, daß der de jure Vorstand mehrerer Gesellschaften aus den gleichen Personen besteht, einzelne Gesellschaften jedoch durch bevollmächtigte Direktoren usw. geleitet werden, so daß deren Wohnsitz oder Büro den Ort der Leitung bestimmen. Ist ein internationaler Konzern derart organisiert, daß er mehrere Vorstandsmitglieder hat, die in verschiedenen Ländern residieren, so liegt die geschäftliche Oberleitung dann nicht im Inland, wenn der hier ansässige Gesellschafter die Geschäfte lediglich mitleitet.³⁾

1) Vgl. FELIX, G., (Geschäftsleitung), S. 421 ff.

2) Vgl. BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 8.

3) Vgl. RFH v. 2.7.1936, RFHE 39, S. 305; BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 8.

Dabei ist folgendes zu beachten: "Maßgebend ist der Ort, von dem aus die Willenserklärungen der leitenden Persönlichkeiten abgegeben werden und nicht der Ort, an dem diese Willenserklärungen wirksam werden."¹⁾ Die deutsche unbeschränkte Steuerpflicht läßt sich also nicht dadurch umgehen, daß die Beschlüsse einer schweizerischen AG zwar formalrechtlich in der Schweiz, bereits vorher aber in der BRD gefaßt wurden. Ist bei einer Unternehmung die kaufmännische und technische Leitung auf verschiedene Orte verteilt, so kommt es auf den Ort der kaufmännischen Leitung an.²⁾

Die deutsche internationale Unternehmung, welche rechtlich selbstständige Tochtergesellschaften im Ausland besitzt, ist natürlich an der Verfolgung einer einheitlichen Konzernpolitik interessiert. Um diese zu verwirklichen, wird die Muttergesellschaft über die Besetzung der Führungsspitze der Tochtergesellschaften hinaus bestrebt sein, auf deren Entscheidungen Einfluß zu nehmen. Wie weit kann nun eine Muttergesellschaft die Entscheidungen für eine Tochtergesellschaft treffen, ohne daß dadurch letztere unbeschränkt steuerpflichtig wird?

Bereits 1934 hatte der RFH in einem Urteil den Grundsatz aufgestellt, daß der Besitz sämtlicher Gesellschaftsrechte und die damit verbundene Möglichkeit der beherrschenden Einflußnahme seitens eines Gesellschafters es nicht rechtfertige, diesen ohne weiteres als Leiter des Unternehmens zu betrachten.³⁾ Damit ist für das autonome Steuerrecht klargestellt, daß es dem inländischen Gesellschafter (natürliche oder juristische Personen) nicht verwehrt ist, sich um die Belange seiner ausländischen Gesellschaft zu kümmern, solange " er sich der persönlichen tatsächlichen Leitung der kaufmännischen Geschäfte enthält. Dem Geschäftsführer oder Vorstand Weisungen zu erteilen, genügt nicht, denn das ist das natürliche Recht der Gesellschafterversammlung; man muß die Geschäfte schon selbst ausführen, überwachen und den täg-

1) KORN/DIETZ/DEBATIN, (DBA), Vorbem. III C 11; RFH v. 2.7.1936, RFHE 39, S. 305.

2) Vgl. RFH v. 2.7.1936, RFHE 39, S. 305.

3) Vgl. RFH v. 9.1.1934, RFHE 35, S. 133; KORN/DIETZ/DEBATIN, (DBA), Vorbem. VIII C 11.

lichen Ablauf dirigieren, um geschäftlicher Oberleiter zu sein."¹⁾
Nur wenn die Muttergesellschaft alle betrieblichen Entscheidungen von einiger Wichtigkeit für die TG trifft, wird die TG unbeschränkt steuerpflichtig.²⁾

Diese Auffassung hat auch im DBAS ihren Niederschlag gefunden.
"Die Tatsache allein, daß eine Person an einer Gesellschaft beteiligt ist oder daß sie bei einer Gesellschaft, die einem Konzern angehört, die konzernleitenden Entscheidungen trifft, begründet für diese Gesellschaft keinen Mittelpunkt der tatsächlichen Geschäftsleitung an dem Ort, an dem diese Entscheidungen getroffen werden oder diese Person ansässig ist."³⁾

Im Ergebnis bedeutet das also, daß den konzernleitenden Entscheidungen keine steuerlichen Grenzen gesetzt sind. Gleichzeitig wird aber die deutsche internationale Unternehmung gezwungen, ihren Auslandsstöckern zumindest die Entscheidungen bei den laufenden kaufmännischen Geschäften zu überlassen, wenn sie die unbeschränkte Steuerpflicht vermeiden wollen. Der Spielraum für den internationalen Konzern ist aber so groß, daß es m.E. verfehlt wäre, hier von einem Eingriff des Staates in die Entscheidungsstruktur zu sprechen.

54 Die laufende Besteuerung der Tochtergesellschaft

Die laufende Besteuerung der Tochtergesellschaften deutscher Unternehmen in der Schweiz richtet sich nach den schweizerischen Gesetzesvorschriften über die Besteuerung unbeschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaften. Besteuert werden demnach Ertrag und Kapital der AG, von den staatlichen Hoheitsträgern Bund, Kanton und Gemeinde. (Zur Steuerbelastung durch die Bundessteuer (= Wehrsteuer) vgl. S. 42 f. dieser Arbeit.) Die kantonale und kommunale Steuerbelastung richtet sich nach den jeweiligen Steuer-

1) BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 10.

2) Vgl. RFH v. 25.7.1935, StuW 1935, Nr. 570; RFH v. 3.7.1936, StuW 1936, Nr. 377; BFH v. 9.8.1957, BFHE 65, S. 280.

3) Art. 4 Abs. 8 Satz 2 DBAS. Vgl. auch Art. 5 Abs. 6 DBAS.

gesetzt und dem gültigen Steuerfuß, so daß die Gesamtsteuerbelastung am besten den Angaben der EStV entnommen werden kann.¹⁾

Bei der Gewinnausschüttung schweizerischer Kapitalgesellschaften ist die schweizerische Verrechnungssteuer zu beachten, eine der deutschen Kapitalertragsteuer vergleichbare Steuer, welche bei der ausschüttenden Gesellschaft erhoben wird. Die Anrechnung bzw. Rückerstattung erfolgt nur auf Antrag. Für Ausländer bzw. ausländische Rechtsträger gilt das Rückerstattungsrecht nur für den Fall, daß sie den Schutz eines DBA in Anspruch nehmen können. Ist aber eine in der BRD wohnhafte Person "nicht ansässig" z.B. aufgrund von Art. 4 Abs. 6 DBAS, so kann sie das DBAS nicht für sich in Anspruch nehmen, die Verrechnungssteuerschuld ist für eine solche Person eine endgültige Steuerbelastung.

Anhand folgenden Beispiels sei nochmals die Steuerbelastung für eine Kapitalgesellschaft mit Sitz und Tätigkeit in Zürich für das Jahr 1972 dargestellt:

Kapital: 1.000.000 ; Gewinn (vor Steuern) 200.000; gezahlte direkte Steuern z.B. 60.000.

Wehrsteuer²⁾

	3 %	von	140.000	=	4.200
- 4 %	von	1.000.000	<u>40.000</u>		
	3 %	von	100.000	=	3.000
- 4 %	von	1.000.000	<u>40.000</u>		
	4 %	von	60.000	=	<u>2.400</u>
					9.600
0,75 ‰ v. 1.000.000				=	<u>750</u>
					10.350
- 5 % Rabatt					<u>517</u>
I Summe der Wehrsteuer					9.833

1) Vgl. Steuerbelastung in der Schweiz 1972, Hrsg. Eidgenössisches Statistisches Amt, S. 65 ff.

2) Die gezahlten direkten Steuern mindern die Bemessungsgrundlage für die Wehrsteuer. Im Jahre 1972 galten noch die hier angegebenen niedrigeren Steuersätze. Außerdem wurde ein allgemeiner Wehrsteuerrabatt von 5% gewährt.

Staatssteuern¹⁾

Ertragsteuern: Halb so viele Prozente des steuerbaren Ertrags,
als dieser Prozente des steuerbaren Kapitals
ausmacht, mindestens 2% höchstens 10%.

10 %	von	200.000	=	20.000
+ 5 % Zuschlag			=	<u>1.000</u>
(ab 1.1.1971)				21.000

Kapitalsteuern:

1,5 ‰ von	1.000.000	=	<u>1.500</u>
Einfache Staatssteuer			22.500
Steuerfuß von 105 % ergibt			23.625
II Summe der Staatssteuern			23.625

Gemeindesteuern:

Steuerfuß 126 % bezogen auf die einfache Staatssteuer			28.350
III Summe der Gemeindesteuern			28.350

I + II + III = 9.833 + 23.625 + 28.350
Gesamtsteuerbelastung = 61.808

1) Direkte Steuern nicht abzugsfähig. Die Kirchensteuern wurden
hier nicht berücksichtigt.

541 Die Besteuerung der Dividenden

5411 Der Dividendenbegriff des DBAS

Das DBAS kennt einen eigenen Dividendenbegriff, der inhaltlich über den Dividendenbegriff des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG hinausgeht. Art. 10 Abs. 6 DBAS lautet:

Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck "Dividenden" bedeutet Einnahmen aus Aktien, Genußaktien oder Genußscheinen, Anteilen an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Kuxen, Gründeranteilen oder anderen Rechten - ausgenommen Forderungen - mit Gewinnbeteiligung sowie aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einnahmen, die nach dem Steuerrecht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einnahmen aus Aktien gleichgestellt sind, einschließlich der Einnahmen aus Beteiligungen an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter im Sinne des deutschen Rechts, aus Gewinnobligationen oder aus partiarischen Darlehen sowie der Ausschüttungen auf die Anteilscheine von Kapitalanlagegesellschaften (Investmentfonds).

In Übereinstimmung mit dem OECD-Musterabkommen wird dadurch sowohl für die BRD als auch die Schweiz die Möglichkeit geschaffen, verdeckte Gewinnausschüttungen wie Dividendenzahlungen zu behandeln.

5412 Die Besteuerung der Dividenden im engeren Sinn¹⁾

Sowohl die BRD als auch die Schweiz kennen die Doppelbelastung ausgeschütteter Dividenden. In beiden Staaten wird zunächst der entstandene Gewinn bei der AG besteuert und die ausgeschütteten Gewinnanteile unterliegen dann nochmals beim Aktionär der Einkommensteuer (Dividendenbesteuerung). In den meisten deutschen

1) Darunter sollen vor allem Gewinnausschüttungen von Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung verstanden werden.

DBA¹⁾ ist diese Besteuerung zwischen dem Quellenstaat²⁾, dem Staat der ausschüttenden Gesellschaft und dem Wohnsitzstaat des Aktionärs aufgeteilt.

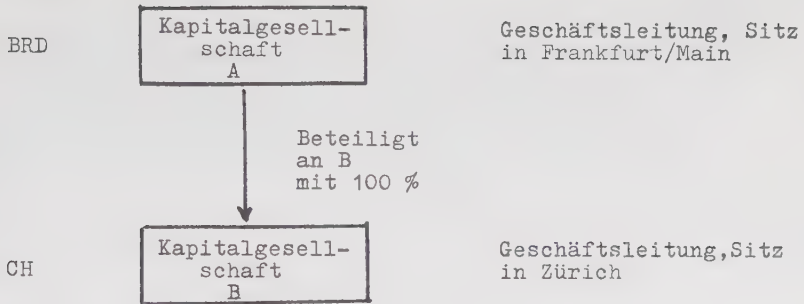
In der Nachkriegszeit hat sich in den meisten DBA die Erkenntnis durchgesetzt, daß zwar die Quellenbesteuerung nicht aufgehoben, wohl aber auf ein vernünftiges Maß beschränkt werden muß. Insbesondere im Verhältnis zu den Entwicklungsländern, welche im allgemeinen auch die großen Kapitalschuldner-Länder sind, ist die Einschränkung der Quellenbesteuerung problematisch, weshalb die Industrienationen³⁾ hier Zugeständnisse machten. Andererseits ist aber nicht zu verkennen, daß besonders die Forderung nach voller Aufrechterhaltung der Quellenbesteuerung seitens der Entwicklungsländer den Abschluß von DBA vielfach verhindert hat.

Nach Art. 10 Abs. 1 DBAS können Dividenden in dem Staat besteuert werden, in dem der Empfänger dieser Dividenden ansässig ist. Art. 10 Abs. 2 DBAS gestattet jedoch dem Staat, in welchem die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, eine gewisse, eingeschränkte Quellenbesteuerung. Das Ausmaß dieser Quellenbesteuerung richtet sich vornehmlich nach der "Dividendenart" (Art. 10 Abs. 2 Buchst. b DBAS) sowie der Beteiligungshöhe (Art. 10 Abs. 2 Buchst. c und Abs. 3 DBAS).

Grundsätzlich gilt demnach folgendes: Eine in der Schweiz ansässige Kapitalgesellschaft, welche Dividenden im engeren Sinn an eine deutsche natürliche oder juristische Person ausschüttet, unterliegt zunächst der 30 %igen schweizerischen Verrechnungssteuer. Sofern der in der BRD ansässige Empfänger abkommensberechtig ist, kann er Erstattung des über 15 % hinaus gehenden Steuerbetrages beantragen, denn Art. 10 Abs. 2 Buchst. c DBAS begrenzt die schweizerische Quellensteuer auf 15 %.

-
- 1) Eine Ausnahme macht hier lediglich das DBA mit Frankreich, welches die Dividendenbesteuerung einer in Frankreich ansässigen Kapitalgesellschaft ausschließlich der BRD überläßt. Vgl. DBAF in der Fassung des Revisionsprotokolls vom 9. Juni 1969 abgedruckt bei KORN/DIETZ/DEBATIN.
 - 2) Der Begriff "Quellenstaat" deutet auf jenes Staatsgebiet hin, dem das Steuergut zugeordnet ist. Bei den Erträgen, welche diese Steuergüter abwerfen, kann es sich um Dividenden, Zinsen, Lizenzen usw. handeln.
 - 3) Vgl. KORMANN, H., (Steuerpolitik), S. 18; MENCK, Th., (Besteuerung), S. 67.

Fall 6



Sachverhalt: Die Gesellschaft B verfüge über ein Kapital von 500 und habe einen Gewinn in Höhe von 100 erzielt. Der Steuersatz betrage 25 %. Bei der Gesellschaft B handele es sich um eine aktiv tätige Tochtergesellschaft.

Besteuerung in der Schweiz bei Vollausschüttung

(1)	Gewinn		100
(2)	- Ertragsteuer (25 %)		<u>25</u>
			75
(3)	- Verrechnungsst. (30 %)	22,5	
(4)	davon rückforderbar	<u>11,25</u>	
(5)	verbleibende Quellenst.	11,25	<u>11,25</u>
(6)	in die BRD fließende Dividende		63,75

Besteuerung in der BRD

Gewerbekapitalsteuer: Fällt nicht an (§ 12 Abs. 3 Nr. 4 GewStG).
Gewerbeertragsteuer : Fällt nicht an (§ 9 Nr. 7 GewStG).
Körperschaftsteuer : Die Voraussetzungen des § 19a Abs. 2 KStG seien erfüllt.

Nach § 19a Abs. 2 KStG hätte die Gesellschaft A die Möglichkeit, die schweizerische Steuer der Tochtergesellschaft (Zeile 2) auf ihre eigene Körperschaftsteuer anzurechnen. Die Anrechnungsmöglichkeit der verbliebenen Quellensteuer (Zeile 5) folgt bereits aus § 19a Abs. 1 KStG.

Unter diesen Voraussetzungen kommt Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 b DBAS zur Geltung:

Dividenden im Sinne des Artikels 10, die eine in der Schweiz ansässige Kapitalgesellschaft an eine in der Bundesrepublik Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft ausschüttet, wenn nach deutschem Steuerrecht auf eine davon zu erhebende deutsche Körperschaftsteuer auch eine vom Gewinn der ausschüttenden Gesellschaft erhobene schweizerische Steuer angerechnet werden könnte.

Die empfangene Dividende unterliegt also bei der Muttergesellschaft keiner Besteuerung. Vermögensteuer entfällt ebenfalls aufgrund des § 102 Abs. 2 BewG. Gewinn nach Steuern also 63,75 %. Bei Durchschüttung, d.h. Gewinnausschüttung der Muttergesellschaft, müssen allerdings die Aktionäre diese Dividenden nochmals der Einkommensteuer unterwerfen.

An der eben geschilderten schweizerischen Besteuerung ändert sich nichts, wenn die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft B von einer in der BRD ansässigen natürlichen Person gehalten wird. Die schweizerische Besteuerung ist auch unabhängig von der Beteiligungshöhe.

Fall 7 Sachverhalt wie im Fall 6, jedoch soll die Beteiligungsquote nunmehr nicht 100 %, sondern nur noch 20 % betragen. Der auf die Kapitalgesellschaft A entfallende Gewinnanteil beträgt weiterhin 100.

Schweizerische Steuern: Wie im Fall 6

Deutsche Steuern: Eine Steueranrechnung nach § 19 a Abs. 2 KStG ist nicht möglich, da die dort vorgesehene Beteiligung von 25 % nicht erreicht wird. (Hinweis auf § 9 Abs. 1 Satz 1 KStG). Infolgedessen entfällt die Steuerbefreiung nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 b DBAS, und es verbleibt nur die Steueranrechnung nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBAS, im nationalen deutschen Steuerrecht also die Anrechnung nach § 19 a Abs. 1 KStG. Eine Gewerbesteuerbefreiung kommt wegen des Fehlens der dort vorgeschriebenen Mindestbeteiligung ebenfalls nicht in Betracht. Deshalb ergibt sich folgende deutsche Steuerlast:

(1)	Zugeflossene Dividende		63,75
(2)	- Gewerbekapitalst. 0,7 % ¹⁾ von 500 ²⁾		3,5
(3)	- Gewerbeertragsteuer ³⁾		<u>9,3</u>
			50,95
(4)	KSt 52,5 % ⁴⁾	- 32,65	
	(75 - 3,5 - 9,3)		
(5)	Anrechnung der Quellensteuer	+ <u>11,25</u>	
		- 21,40	- <u>21,40</u>
			29,55
(6)	VSt (1 %)		- <u>5,00</u>
	Gewinn nach Steuern bei Thesaurierung		<u>24,55</u>
			=====

Dieser Steuerbelastungsvergleich zeigt in aller Deutlichkeit den Unterschied zwischen wesentlichen Beteiligungen und jenen Beteiligungen, welche die erforderliche Grenze von 25 % nicht erreichen. Im Fall der Gewinnausschüttung durch die ausländische Gesellschaft beträgt der Steuerbelastungsunterschied im vorliegenden Fall nahezu 40 %. Eine deutsche Kap.Ges., welche ihr Auslandsgeschäft ausbauen will, indem sie sich an einer schweizerischen Kap.Ges. beteiligt, sollte deshalb eine Beteiligung von mindestens 25 % anstreben.

Das internationale Schachtelprivileg, welches die BRD in dem DBAS zugestanden hat, beruht auf dem Gedanken, daß eine Dreifachbesteuerung des Gewinnes vermieden werden soll. Der Gewinn wird infolgedessen nur bei der schweizerischen Tochtergesellschaft und den Aktionären der deutschen Muttergesellschaft besteuert. Einige Länder, wie z.B. die Schweiz, gewähren dieses Schachtelprivileg bereits nach autonomen Steuerrecht.

Besitzt die deutsche Gesellschaft bereits 24 % der Anteile, so wird die Steuerersparnis, welche durch den Besitz eines weiteren Prozentes eintritt, so groß, daß es gerechtfertigt erscheint, zum Erwerb dieses Prozentes auch größere Kapitalinvestitionen vorzunehmen. Eine Rentabilitätsrechnung liefert hier Informationen für eine zielgerechte Entscheidung.

1) Hebesatz 350 %.

2) Vgl. Sachverhalt S. 153.

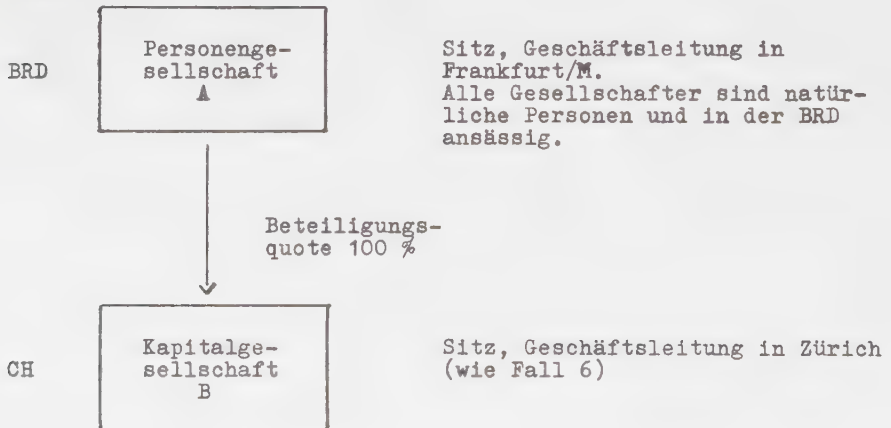
3) Näherungswert, vgl. S. 114, FN 4.

4) Abgerundeter Wert.

Eine wesentliche Beteiligung ist selbst dann von Vorteil, wenn die schweizerische Gesellschaft eine konsequente Gewinnthesaurierungspolitik verfolgt, denn die deutsche Gewerbekapital- und Vermögensteuer fällt auf jeden Fall an, die Steuerbelastungsunterschiede sind allerdings nicht so eklatant wie im Fall 6 und 7. Aus alledem ergibt sich aber für die deutsche Gesellschaft die Forderung, wesentliche Beteiligungen an schweizerischen Gesellschaften möglichst auf einmal zu erwerben, um der rentabilitäts-senkenden Wirkung der Steuerbelastung zu entgehen.

Zu etwas anderen Ergebnissen gelangt man, wenn anstelle der inländischen Kapitalgesellschaft A eine inländische natürliche Person bzw. Einzelunternehmen oder Personenunternehmen die Anteile der schweizerischen Gesellschaft hält.

Fall 8



Obwohl die Personengesellschaft als solche nicht abkommensberechtigt ist, kann sie nach dem VP vom 18.Juni 1970 die Entlastung von den schweizerischen Quellensteuern beanspruchen, sofern min-

destens 3/4 ihrer Gesellschafter in der BRD ansässig sind.¹⁾
Dies trifft hier zu. An der schweizerischen Besteuerung ändert sich also nichts.

In der BRD fällt keine Gewerbesteuer an (§§ 9 Nr. 7, 12 Abs. 3 Nr. 4 GewStG), dagegen ist Vermögensteuer und Einkommensteuer zu entrichten, wobei die erhobene schweizerische Steuer angerechnet wird (Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBAS, § 34c Abs. 1 EStG).

Somit erhält man:

Zugeflossene Dividende		63,75
- 1 % VSt v. 500 ²⁾		<u>5,00</u>
		58,75
- 54,5 % ESt ³⁾ (von 75 - 5 (VSt) = 70)	38,15	
Anrechnung der Quellensteuer	<u>11,25</u>	
	26,90	<u>26,90</u>
Gewinn nach Steuern		31,85

Werden die Anteile am Betriebsvermögen einer Einzelunternehmung gehalten, ergibt sich die gleich Steuerbelastung.

Der Vergleich mit Fall 6, S. 153, zeigt also, daß eine Kapitalgesellschaft Gewinnausschüttungen einer ausländischen Tochtergesellschaft, an der eine wesentliche Beteiligung besteht, geringer versteuern muß als eine Personengesellschaft. Fungiert die Muttergesellschaft vor allem als Kapitaldrehscheibe zur Finanzierung ausländischer Töchter in Drittländern, so erwächst dem inländischen Personenunternehmen im Vergleich zur inländischen Kapitalgesellschaft ein erheblicher Wettbewerbsnachteil aus der unterschiedlichen Besteuerung. In einem solchen Fall kann die Ein-

1) Sind an der deutschen Personengesellschaft zur Hälfte schweizerische Personen beteiligt, so kann die Gesellschaft als solche nicht die Entlastung von schweizerischen Quellensteuern beantragen, sondern nur die einzelnen Gesellschafter. Art. 24 Abs. 1 Nr. 3 DBAS stellt sicher, daß auch beschränkt Stpfl. die Steueranrechnung nach deutschem Recht beanspruchen können.

2) Vgl. S. 153. Annahme: gewerbesteuerpflichtiges Kapital = vermögensteuerpflichtiges Kapital.

3) Abgerundeter Spitzensteuersatz incl. Ergänzungsabgabe.

schaltung einer Kapitalgesellschaft als Finanzholding durch das inländische Personenunternehmen von Vorteil sein, selbst wenn diese Holding Sitz und Geschäftsleitung in der BRD hat.

Erreicht die Beteiligungsquote der inländischen Personengesellschaft an der schweizerischen Unternehmung nicht 25 %, so fällt außerdem GewSt an, der Gewinn nach Steuern beträgt dann 26,03¹⁾, was einen leichten Vorteil gegenüber einer gleichgestellten Kapitalgesellschaft (vgl. Fall 7, S. 154 f.) bedeutet. Für die Dispositionen in der Personengesellschaft kommt der 25 %-Grenze deshalb nicht jene Bedeutung zu, wie umgekehrt für die Kapitalgesellschaft, so daß erstere einen größeren Spielraum hinsichtlich Erwerb und Veräußerung von Gesellschaftsanteilen besitzt.

Wird die Beteiligung schließlich von einem Einzelunternehmer in seinem Privatvermögen gehalten oder von einer Privatperson, welche überhaupt nicht geschäftlich tätig ist, so spielt die Beteiligungshöhe keine Rolle, da Gewerbesteuer nicht anfällt. Die Steuerbelastung entspricht dem ersten Beispiel von Fall 8, S. 156 f., der Gewinn nach Steuern beträgt 31,85 . (Einen Vergleich der unterschiedlichen Steuerbelastung vermitteln die Tabellen auf S. 208 ff. dieser Arbeit.)

1) Die Steuerbelastung ergibt sich aus folgender Rechnung:

Zugeflossene Dividende		63,75
- Gewerbekapitalst. (vgl. S. 155)	3,5	
- Gewerbeertragst. (vgl. S. 155)	9,3	
	<u>12,8</u>	<u>12,80</u>
		50,95
- Vermögensteuer (vgl. S. 155)		<u>5,00</u>
		45,95
- Einkommensteuer (54,5 %) (Bemessungsgrundlage 75 - 12,8 - 5 = 57,2)	31,17	
Anrechnung der Quellenst.	<u>11,75</u>	
	19,92	<u>19,92</u>
		26,03

5413 Die Besteuerung der Dividenden im weiteren Sinn¹⁾

Ist eine in der Schweiz ansässige Person an einer deutschen Kapitalgesellschaft als typischer stiller Gesellschafter beteiligt, so dürfen die Einnahmen aus dieser Beteiligung mit einer 30 %igen Quellensteuer belastet werden (Art. 10 Abs. 2 Buchst. b DBAS).²⁾

Nach Art. 24 Abs. 2 DBAS rechnet die Schweiz die deutsche Kapitalertragsteuer auf die schweizerischen Steuern an.

Art. 10 Abs. 2 DBAS beinhaltet jedoch eine Ungereimtheit, auf die BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES³⁾ hingewiesen haben. Die Quellenbesteuerung bleibt nach dem Wortlauf des Abkommens nur dann bestehen, wenn es sich bei der zahlenden Unternehmung um eine "Gesellschaft" handelt. Dazu zählen lt. Art. 3 Abs. 1 Buchst. c DBAS jedoch lediglich juristische Personen, so daß die von natürlichen Personen bzw. Personengesellschaften gezahlten Dividenden im weiteren Sinn keiner Quellenbesteuerung unterliegen. Es ist überhaupt fraglich, ob der vorstehende Fall unter den Dividendenartikel fällt, denn im Art. 10 Abs. 1 DBAS heißt es ausdrücklich: "Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, ..." In Ermangelung einer spezifischen Regelung müßte man auf Art. 21 DBAS zurückgreifen, mit der Folge, daß nur der Wohnsitzstaat des stillen Gesellschafters zur Besteuerung berechtigt ist. Eine solche Schlußfolgerung erscheint jedoch mit Sinn und Zweck des Abkommens nur schwerlich vereinbar, da nicht einzusehen ist, warum Kapital- und Personengesellschaften unterschiedlich behandelt werden sollten.⁴⁾

-
- 1) Darunter fallen vor allem Einnahmen aus einer stillen Beteiligung, aus Gewinnobligationen und aus partiarischen Darlehen.
 - 2) Dieser Steuersatz ist aber lediglich als Steuerbegrenzung zu verstehen. Die abfließenden Erträge dürfen deshalb nach deutschem innerstaatlichen Recht höchstens mit 25,75 % belastet werden (25 % Kapitalertragsteuer zuzüglich 3% Ergänzungsabgabe).
 - 3) Vgl. BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 118 f.
 - 4) Aus deutscher Sicht besteht dazu auch keine Veranlassung, werden doch die Einkünfte aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter unabhängig davon erhoben ob die zahlende Gesellschaft eine juristische oder natürliche Person bzw. Personengesellschaft ist (§ 43 Abs. 1 Nr. 2 EStG).

Auch die Begründung der Bundesregierung sowie die Botschaft des schweizerischen Bundesrates zum DBAS lassen keine Rückschlüsse auf eine gewollte Differenzierung zu. Die Erklärung ist wohl darin zu suchen, daß Art. 10 Abs. 1 und Abs. 2 Halbsatz 1 DBAS, unverändert dem OECD - Musterabkommen entnommen wurde, welches den Art. 10 Abs. 6 DBAS nicht kennt.

Im Gegensatz zur Besteuerung der Einkünfte aus einer stillen Beteiligung steht die Vermögensbesteuerung nicht dem Wohnsitzstaat des Gläubigers, sondern dem Sitzstaat des Schuldners zu (Art. 22 Abs. 4 DBAS). Nach innerstaatlichem Recht ist dies zur Zeit nur in der BRD möglich (§ 121 Abs. 2 Nr. 7 BewG, § 2 Abs. 2 VStG). Es ist vorgesehen, daß das Besteuerungsrecht des Gläubigerstaates wieder auflebt, wenn der Schuldnerstaat nicht besteuert.

Ist eine deutsche natürliche oder juristische Person als stiller Gesellschafter an einem schweizerischen Unternehmen beteiligt, so ist die BRD zur Vermögensbesteuerung berechtigt, da die Schweiz den stillen Gesellschafter nicht besteuert. Das gleiche gilt für die Beteiligung schweizerischer Personen an deutschen Unternehmen als stille Gesellschafter, auch hier besteuert ausschließlich die BRD, die Schweiz verzichtet nach Art. 24 Abs. 2 Nr. 1 auf die Vermögensbesteuerung.

Bei allen diesen Fragen muß indessen das interne Steuerrecht der Vertragsstaaten beachtet werden. Die im DBAS identischen Fälle der stillen Beteiligung, der Gewinnobligation sowie des partiarischen Darlehens stellen sich z.B. nach deutschem Steuerrecht als nicht gleichwertig dar, weil nach § 43 Abs. 1 Nr. 2 und 3 EStG für partiarische Darlehen keine Kapitalertragsteuer anfällt.¹⁾

Für deutsche juristische Personen erscheint es steuerlich uninteressant, statt der Aktienbeteiligung an einer aktiv tätigen schweizerischen Kapitalgesellschaft den Weg der Beteiligung als typischer stiller Gesellschafter zu wählen. Die Einkünfte aus der stillen Beteiligung unterliegen in voller Höhe den deutschen Steuern, während Dividendeneinkünfte u.U. von den deutschen Steuern freigestellt werden (Schachtelprivileg).

1) Vgl. DEBATIN, H., (Steuervertrag), S. 2033.

Ist eine deutsche Einzelunternehmung an einer schweizerischen Kapitalgesellschaft als stiller Gesellschafter beteiligt, so entfallen die Privilegien der §§ 9 Nr. 7 und 12 Abs. 3 Nr. 4 GewStG, welche bei einer Beteiligung am Nennkapital gewährt werden.

In der Vergangenheit bestanden vornehmlich stille Beteiligungen schweizerischer Steuerpflichtiger an deutschen Unternehmen. Das neue DBAS dürfte an dieser Tendenz nichts ändern.

542 Die Besteuerung von Zinsen und Lizenzgebühren¹⁾

Die Besteuerung von Zinsen und Lizenzen (Art. 11 und Art. 12 DBAS) gehört zu den problemloseren Bereichen des Steuervertrages mit der Schweiz. Das Besteuerungsrecht steht in beiden Fällen grundsätzlich dem Wohnsitzstaat des Kapitalgebers bzw. Lizenzgebers zu, der Schuldnerstaat hat auch kein Recht zur Quellenbesteuerung.²⁾ Gehören jedoch die den Zins- und Lizenzzerträgen zugrundeliegenden Rechte oder Vermögenswerte zu einer bestimmten Betriebsstätte und liegt diese Betriebsstätte im Schuldnerstaat, so richtet sich die Besteuerung nach Art. 7 DBAS (Art. 11 Abs. 3 und Art. 12 Abs. 3 DBAS).³⁾ Der Wohnsitzstaat braucht deshalb keine besonderen Maßnahmen zur Steuerfreistellung bzw. Steueranrechnung zu treffen.⁴⁾

Was Zinsen sind richtet sich nach Art. 11 Abs. 2 DBAS. Es ist zunächst zu prüfen, ob die "Zinsen" nicht dem Dividendenbegriff des Art. 10 Abs. 6 DBAS unterliegen. Zu den Lizenzgebühren zählt auch die entgeltliche Überlassung von know-how (Art. 12 Abs. 2 DBAS).

Die in die Schweiz fließenden Lizenzgebühren haben in jüngster Zeit einen beträchtlichen Umfang angenommen.⁵⁾

1) Vgl. BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 125 - 128, und zum internen schweizerischen Recht UHLMANN, P., (Lizenzvergütungen). In der vorliegenden Arbeit interessieren aber nur Zins- und Lizenzzahlungen zwischen verbundenen in- und ausländischen Unternehmen.

2) Vgl. HOPPSTÄDTER, K., (Lizenzen), S. 248.

3) Vgl. BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 295.

4) So BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 126 und 128.

5) Vgl. THIELMANN, J., (Patentverkehr), S. 370 f.

Da die BRD im Gegensatz zur Schweiz auf Lizenzgebühren Kapitalertragsteuer erhebt, welche nur auf Antrag erstattet wird, ist im Einzelfall zu untersuchen, ob die fraglichen "Lizenzgebühren" überhaupt die beschränkte Steuerpflicht begründen.¹⁾

Art. 11 Abs. 4 und Art. 12 Abs. 4 DBAS legen in Fortführung der Art. 7 Abs. 2 und Art. 9 DBAS die vertragliche Grundlage für die Berichtigung von Zinsen und Lizenzgebühren nach dem 'arm's-length-Prinzip', wobei nur das berichtigte Entgelt nach dem Zins- bzw. Lizenzartikel des DBAS besteuert wird, der übersteigende Betrag dagegen nach den übrigen Bestimmungen des DBAS.²⁾

Beispiel: Eine deutsche Tochtergesellschaft zahlt ihrer schweizerischen Muttergesellschaft Lizenzgebühren in Höhe von DM 100.000, gerechtfertigt wären nur DM 80.000. Auf diesen letzten Betrag findet Art. 12 DBAS Anwendung (keine deutschen Steuern). Dagegen sind DM 20.000 Dividenden i.S. des Art. 10 Abs. 6 DBAS. Es wird eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Muttergesellschaft unterstellt mit allen Folgen hieraus (51 % KSt. 10 % Quellensteuer). Bei überhöhten Zinszahlungen ist entsprechend zu verfahren. Der übersteigende Betrag kann aber auch eine verdeckte Einlage sein, wenn die Tochtergesellschaft in der Schweiz, die Muttergesellschaft in der BRD ansässig ist.

1) Die innerdeutsche Regelung des § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG stellt entscheidend auf die zeitlich begrenzte Überlassung ab. Vgl. BFH v. 4.3.1970, BFHE 98, S. 420; BFH v. 4.3.1970, BFHE 99, S. 116 und den diesen Urteilen entgegenstehenden Erlaß NRW v. 31.7.1970, BB 1970, S. 998 und Erlaß Bremen v. 29.1.1974, StEK IntStR, Nr. 68.

2) Vgl. DEBATIN, H., (Neugestaltung), S. 390 und BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 295 f.
Das setzt natürlich voraus, daß zwischen den Finanzverwaltungen beider Staaten Einigkeit über die Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung besteht. "Wird eine bestimmte Zahlung durch die Vertragsstaaten verschieden behandelt (als Lizenzgebühreneinnahme bei einer Muttergesellschaft, als verdeckte Gewinnausschüttung bei der Tochtergesellschaft), so wird das DBA-Kriterium 'at arm's length' von den Vertragsstaaten verschieden, das heißt von einem der beiden Staaten nicht richtig angewendet. Somit liegt ein **Q u a l i f i k a t i o n s - k o n f l i k t**, eine **A b k o m m e n s v e r l e t z u n g** vor, die im Verständigungsverfahren zu beheben ist." FAIST, Th., (Doppelbesteuerung), S. 278.

543 Doppelter Wohnsitz

Während das DBAS 31/59 als "Wohnsitz" juristischer Personen deren statutarischen Sitz annahm, geht das neue DBAS gerade den umgekehrten Weg. Fallen Sitz und Geschäftsleitung einer juristischen Person auseinander - die juristische Person kann dann in beiden Staaten unbeschränkt steuerpflichtig sein - so gilt sie für die Anwendung des Abkommens als in dem Staat ansässig, in dem sich der Mittelpunkt ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet (Art. 4 Abs. 8 DBAS).

"Die Bundesrepublik Deutschland hat sich jedoch ein konkurrierendes unbeschränktes Besteuerungsrecht vorbehalten, sofern eine Gesellschaft zwar ihre Geschäftsleitung in der Schweiz, ihren Sitz aber in der Bundesrepublik Deutschland hat."¹⁾ Im umgekehrten Fall, Sitz in der Schweiz und Geschäftsleitung in der BRD, bleibt es dagegen bei der Grundsatzregelung des Abkommens. In beiden Fällen ändert sich aber an der unbeschränkten Steuerpflicht im jeweiligen Staat nichts,²⁾ lediglich die Ausschöpfung der Steuerquellen wird durch das Abkommen begrenzt.

Sofern aufgrund des DBAS schweizerische "Ansässigkeit" bei gleichzeitigem deutschen Sitz vorliegt, ist die BRD berechtigt, die betreffende Kapitalgesellschaft wie eine unbeschränkt steuerpflichtige Person zu besteuern. Da der Schweiz das gleiche Recht zusteht, käme es zu einer nicht vertretbaren Doppelbesteuerung, wenn das Abkommen hier keinen Ausgleich vorsähe. Dies geschieht dadurch, daß die BRD für die Beseitigung der Doppelbesteuerung zu sorgen hat, hinsichtlich schweizerischer Einkünften und Vermögen durch Freistellung bzw. Anrechnung, hinsichtlich deutscher oder drittstaatlicher Einkünfte und Vermögen, welche auch von der Schweiz besteuert werden dürfen, durch Anrechnung der schweizerischen Steuern auf jene deutschen Steuern, welche die BRD aufgrund des "Doppelwohnsitzes" über jene Steuern erhebt, welche ihr

-
- 1) WIDMER, M., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 9. Vgl. Art. 4 Abs. 9 DBAS. Die Befürchtungen von KREILE, R., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 1228, der in dieser Bestimmung einen Anwendungsfall von § 15 Abs. 2 StAnpG sah, hat sich nicht bewahrheitet, da diese Gesetzesnorm durch das AStRG aufgehoben wurde.
 - 2) Vgl. BARANOWSKI, K. H., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 138; DEBATIN, H., (Wohnsitz), S. 313 ff.

aufgrund der Art. 6 bis 22 DBAS zustehen (Art. 4 Abs. 9 letzter Satz DBAS).¹⁾

Beispiel:²⁾

Die Kapitalgesellschaft M, die sowohl in der BRD als auch der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig ist, gilt aufgrund des Art. 4 Abs. 8 DBAS als in der Schweiz ansässig. Sie bezieht folgende Einkünfte:

aus der Schweiz

(1) Einkünfte aus aktiv tätiger Betriebstätte	300.000
(2) Dividenden (Streubesitz) ³⁾	10.000
(3) Zinsen	80.000

aus der BRD

(4) Einkünfte aus Betriebstätte	100.000
(5) Dividenden (Streubesitz) ⁴⁾	10.000

Schweizerische Steuern

Die Schweiz besteuert die Einkünfte (1), (2), (3) und (5). Die Betriebstätteneinkünfte (4) werden nach Art. 7 Abs. 1 und Art. 24 Abs. 2 Nr. 1 DBAS von der schweizerischen Besteuerung freigestellt. Der angenommene Ertragsteuersatz sei 25 %.⁵⁾ Die danach in der

-
- 1) Vgl. auch BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 133 f.; HANGARTER, D., (Besonderheiten), S. 432 f.
 - 2) Vgl. auch die Beispiele der EStV zu Art. 4 Abs. 3 DBAS abgedruckt bei MEYER-MARSILIUS, H.J., (DBAS), S. 800 f. und BARANOWSKI, K.H., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 139; DEBATIN, H., (Neugestaltung), S. 402; DEBATIN, H., (Steuervertrag) S. 2085 und S. 2274; RITTER, W., (Doppelbesteuerung), S. 46 f.; WEBER, E., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 144 f.
 - 3) Geht man nicht von Splitterbeteiligungen aus, sondern unterstellt Tochtergesellschaften, so ändert das die schweizerische Besteuerung, da die Schweiz bereits unilateral das internationale Schachtelprivileg gewährt, d.h. die bezogenen Dividenden bleiben im wesentlichen steuerfrei.
 - 4) Auch bei einer 100 %igen Tochtergesellschaft in der BRD fällt keine Quellensteuer an, da nach § 9 Abs. 2 KStG bei wesentlichen Beteiligungen keine Kapitalertragsteuer zu zahlen ist. Sofern es aber an der innerstaatlichen Rechtsgrundlage fehlt, vermag auch die Bestimmung des Art. 10 DBAS keine Quellenbesteuerung einzuführen. Im vorliegenden Fall wird ja von einer inländischen an eine inländische Kapitalgesellschaft Dividende ausgeschüttet.
 - 5) Der Progressionsvorbehalt soll darin bereits berücksichtigt sein.

Schweiz noch steuerpflichtige Einkünfte betragen 400.000. Die gesamte Steuerlast beträgt demzufolge zunächst 100.000. Anzurechnen sind nun allerdings noch die deutschen Quellensteuern auf (5). Diese betragen 15 % = 1500 (Art. 10 Abs. 2 Buchst. c DBAS). Mithin beträgt die endgültige schweizerische Steuer 98.500.

Deutsche Steuern

In der BRD sind die Einkünfte (2), (3), (4) und (5) zu versteuern. Die Einkünfte (1) sind nach Art. 24 Abs.1 Nr. 1 a DBAS in der BRD steuerfrei.

Bei einem Steuersatz von 51 % (Ergänzungsabgabe bleibt aus Vereinfachungsgründen unberücksichtigt) ergibt sich folgende Steuerlast:

51 % von (4)		51.000
51 % von (3)	40.800	
- Anrechnung schw.Steuer	<u>20.000</u>	
	20.800	20.800
51 % von (2)	5.100	
- Anrechnung schw.Steuer	<u>2.500</u>	
	2.600	2.600
51 % von (5)	5.100	
- Anrechnung schw.Steuer	<u>1.000</u>	
	4.100	<u>4.100</u>
		78.500
abzüglich tatsächlich einbehaltene deutsche		
Kapitalertragsteuer		<u>1.500</u>
Steuerschuld		77.000

Wie eine Kontrollrechnung zeigt,¹⁾ wird die Steuerbelastung für diese "Doppelwohnsitz-Fälle" auf das deutsche Steuerniveau angehoben.²⁾

- 1) Wäre die betreffende Gesellschaft ausschließlich in der BRD unbeschränkt steuerpflichtig, wären insgesamt 200.000 zu versteuern. Bei einem Steuersatz von 51 % sind das 102.000. Die schweizerischen Steuern, auf diese in der BRD zu versteuernden Einkünfte betragen 23.500 (98.500 - Steuern auf schweizerische Betriebstätte von 75.000 = 23.500), die deutsche Steuerlast im Falle des Doppelwohnsitzes 78.500, was zusammen den Betrag von 102.000 ergibt.
- 2) So auch WIDMER, M., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 7.

Eine entsprechende Regelung findet sich auch für die natürlichen Personen.¹⁾ Wie bei den juristischen Personen hat sich die BRD ein konkurrierendes Besteuerungsrecht nach den Grundsätzen der unbeschränkten Steuerpflicht für jene Fälle vorbehalten, in denen die betreffende Person zwar nach internem Steuerrecht in beiden Vertragsstaaten unbeschränkt steuerpflichtig ist, aufgrund der Zuordnungskriterien des Art. 4 Abs. 2 DBAS aber nur in der Schweiz als ansässig gilt.²⁾ Die Besteuerung ist in diesen Fällen mit jener für Gesellschaften vergleichbar (Art. 4 Abs. 3 DBAS).³⁾

Die Zuweisung der "Ansässigkeit" bei "Doppelwohnsitzen" juristischer Personen berührt nicht das Recht beider Vertragsstaaten zum Steuerabzug an der Quelle (Art. 4 Abs. 1a DBAS). Schüttet daher eine Gesellschaft mit Sitz in Zürich und Geschäftsleitung in Hamburg Dividenden aus, so haben sowohl die Schweiz als auch die BRD das Recht zur Quellenbesteuerung. Jeder Vertragsstaat ist aber verpflichtet, den Dividendenempfängern, welche im anderen Vertragsstaat ansässig sind, die im Abkommen vorgesehene Begrenzung der Quellensteuern zu gewähren.⁴⁾ Sollte der Fall eintreten, daß auch der Empfänger der Dividenden in beiden Staaten unbeschränkt steuerpflichtig ist, so kommt es auf die "Ansässigkeit" nach den Abkommenskriterien an. Verbleibt danach der BRD ein konkurrierendes Besteuerungsrecht - aufgrund des Art. 4 Abs. 3 oder Abs. 9 DBAS - so richtet sich die Besteuerung nach den bereits oben geschilderten Grundsätzen, d.h. die BRD hat im Ergebnis für die Beseitigung der Doppelbesteuerung Sorge zu tragen.

-
- 1) Vgl. BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 131 f.; DEBATIN, H., (Neugestaltung), S. 401 f.; DEBATIN, H., (Steuervertrag), S. 2085; HANGARTER, D., (Besonderheiten), S. 432; RITTER, W., (Doppelbesteuerung), S. 45 f.; SCHULZE-BRACHMANN, A., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 8; WEBER, E., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 144 f.; WIDMER, M., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 7.
 - 2) Vgl. SCHULZE-BRACHMANN, A., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 8; HANGARTER, D., (Besonderheiten), S. 432.
 - 3) Vgl. dazu die Beispiele bei: BARANOWSKI, K.H., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 138 f.; DEBATIN, H., (Neugestaltung), S. 402; DEBATIN, H., (Steuervertrag), S. 2085; RITTER, W., (Doppelbesteuerung), S. 45 f.; Beispiele der EStV zu Art. 4 Abs. 3 und 4 DBAS 1971, ZSHKDS 1972, S. 174.
 - 4) Vgl. DEBATIN, H., (Steuervertrag), S. 2085 f.; HANGARTER, D., (Besonderheiten), S. 433; WIDMER, M., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 9, sowie die Beispiele bei RITTER, W., (Doppelbesteuerung), S. 47.

Bei der Regelung über Doppelwohnsitze, wie sie jetzt im neuen DBAS vorgesehen ist, wurde das Prinzip der Gleichberechtigung aufgegeben, da zwar der schweizerische nicht aber der deutsche Steueranspruch eingeschränkt wird.¹⁾ So unbefriedigend die alte Regelung war - hier ist DEBATIN²⁾ zuzustimmen - indem sie es Kapitalgesellschaften erlaubte, durch die bloße Statuierung ihres Sitzes in der Schweiz Steuervorteile zu erzielen, so unangebracht erscheint die jetzige Lösung, welche durch die bloße Statuierung des Sitzes in der BRD das Steuerniveau auf die deutsche Steuerbelastung hinaufschleust. Entsprechende Vertragsbestimmungen, welche bei den von DEBATIN gerügten Fällen den betreffenden Gesellschaften die Vorteile der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht entzogen hätten, wären den wirtschaftlichen Gegebenheiten eher gerecht geworden.

Unter der jetzigen Rechtslage ist darauf zu achten, daß bei Gesellschaften mit ausschließlich schweizerischem Sitz die Vorteile des niedrigen schweizerischen Steuerniveaus nur dann erhalten bleiben, wenn auch die Geschäftsführung von der Schweiz aus erfolgt. Dabei kommt es wesentlich darauf an, ob sich der Mittelpunkt der tatsächlichen Geschäftsleitung nach deutschem Steuerrecht in der Schweiz befindet.

544 Der Progressionsvorbehalt bei der Körperschaftsteuer

Das DBAS befreit Dividenden, welche von aktiv tätigen schweizerischen Tochtergesellschaften an ihre deutsche Mutter ausgeschüttet werden von der deutschen Körperschaftsteuer. Gleichzeitig kennt das DBAS aber den Progressionsvorbehalt, d.h. auf die nicht steuerbefreiten Einkünfte ist der Steuersatz anzuwenden, der sich ergäbe, wenn die gesamten Einkünfte im Inland zu versteuern wären. Umstritten ist nun, ob ein derartiger Progressionsvorbehalt auch im Bereich der Körperschaftsteuer angewandt werden kann.

1) Vgl. auch o.V., ohne Titel, Basler Nachrichten v. 8.12.1971, S. 11.

2) Vgl. DEBATIN, H., (Neugestaltung), S. 400; DEBATIN, H., (Steuervertrag), S. 2083 f.

Durch einen Erlaß der Finanzverwaltung vom 31.7.1972¹⁾ welcher auf einen Aufsatz von BARANOWSKI²⁾ zurückgeht, wurde angeordnet, daß die berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften i.S. des § 19 Abs. 1 Nr. 3 KStG auf abkommensbefreite und nicht abkommensbefreite Einkommensbestandteile aufzuteilen sind, mit der Folge, daß die Bemessungsgrundlage für den mit 51 % zu versteuernden Einkommensbestandteil im allgemeinen steigen wird.

Beispiel

Gesamteinkommen 10.000; Steuerfreier Einkommensteil aufgrund des DBAS 4.000; Verbleibendes inländisches Einkommen 6.000; Ausschüttungen 3.000.

Bisherige Besteuerung

0 %	von 4.000	=	0
15 %	von 3.000	=	450
51 %	von 3.000	=	<u>1530</u>
	Steuerlast		1980 =====

Besteuerung nach dem Erlaß

0 %	von 4.000	=	0
15 %	von $\frac{6000 \times 3000^3)}{10000}$	= 1800	= 270
51 %	von 4200	=	<u>2142</u> 2412 =====

Bereits der oben erwähnte Aufsatz von BARANOWSKI wurde kritisch beurteilt⁴⁾ und auch der Erlaß der Finanzverwaltung ist auf Ab-

1) Vgl. Erlaß Bremen (Koordinierter Ländererlaß), v. 31.7.1972, StEK Dopp.Best. Allgemein Nr. 3.

2) Vgl. BARANOWSKI, K.H., (Tarifvorbehalt), S. 1533 ff.

3) Die steuerpflichtigen Inlandseinkünfte belaufen sich auf 60 % des Gesamteinkommens, folglich sind auch nur 60 % der Ausschüttung steuerlich begünstigt.

4) Vgl. BECKER, H., (Progressionsvorbehalt), S. 411 ff.; INSTITUT "FINANZEN UND STEUERN", (Progressionsvorbehalt); IRRGANG, W., (Progressionsvorbehalt), S. 400 ff.; MERKERT, H., (Progressionsvorbehalt), S. 2054 ff. Die genannten Autoren weisen insbesondere auf das Problem der Nachsteuer i.S. des § 9 Abs. 3 KStG hin, vgl. dazu auch PAUL, G., (Steueranrechnung), S. 1890 ff. und PHILIPP, A., (Nachsteuer), S. 110 f.

lehnung gestoßen.¹⁾ Mit FEUERBAUM und den in FN 1 genannten Autoren bin ich der Ansicht, daß der Erlaß der Finanzverwaltung nicht mit den bestehenden Gesetzen in Einklang zu bringen ist, insbesondere kann der gespaltene Körperschaftsteuersatz nicht als Progression angesehen werden,²⁾ es sei denn es handele sich um personenbezogene Kapitalgesellschaften.³⁾ Die BFH-Urteile⁴⁾ zu den berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen stellen zudem klar, daß die Frage der Berücksichtigungsfähigkeit ausgeschütteter Gewinnanteile von der früheren steuerrechtlichen Behandlung unabhängig ist. Der Erlaß führt außerdem zu dem Ergebnis, daß die inländische Steuerlast vom Ausschüttungszeitpunkt der steuerfreien Auslandseinkünfte abhängig ist, wie folgendes Beispiel zeigt:

Die inländische Muttergesellschaft M erzielt 6 Veranlagungszeiträume hindurch jeweils ein steuerpflichtiges Inlandseinkommen von 6000 und schüttet jedes Jahr 3000 aus. Ihre Auslandstochter T stellt für den gleichen Zeitraum jedes Jahr 4000 an Ausschüttungen für M bereit.

Variante A: T schüttet jedes Jahr 4000 aus.

Die Inlandsbesteuerung bei M beläuft sich deshalb in den 6 Jahren auf $6 \times 2412 = 14472$

Variante B: T sammelt die auf M entfallenden Gewinnanteile 5 Jahre an und schüttet sie einschließlich des letzten Gewinnanteils erst im 6. Jahr an M aus.

Für M errechnet sich folgende Steuerlast:

$5 \times 1980 = 9900$ (Für die Jahre 1 - 5)

-
- 1) Vgl. BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 245 f.; EULER, W., (Freistellungsverfahren), S. 501 f.; FEUERBAUM, E., (Progressionsvorbehalt), S. 154 ff.; KORMANN, B., (Ausschüttung), S. 296 ff.; KORMANN, B., (Bilanzierungsprobleme), S. 264; RÖHRKASTEN, B., (Progressionsvorbehalt), S. 467 ff.
 - 2) So bereits DEBATIN, H., (Progressionsvorbehalt), S. 47; vgl. auch KORN/DIETZ/DEBATIN, (DBA), Vorbem. III F 9; KORMANN, B., (Ausschüttung), S. 298; BFH v. 25.5.1970, BStBl 1970 II, S. 660. Außerdem hat der Progressionsvorbehalt der DBA eine ganz andere Funktion. "Er soll lediglich eine über die bloße Steuerbefreiung hinausgehende Begünstigung verhindern, die durch Aufteilung der Einkünfte dann entsteht, wenn der Steuerstatz bei Zusammenfassung der Einkünfte höher ist." RÖHRKASTEN, B., (Progressionsvorbehalt), S. 469.
 - 3) Vgl. RÄDLER, A.J./RAUPACH, A., (Steuern), S. 386.
 - 4) BFH v. 18.11.1970, BStBl 1971 II, S. 73; BFH v. 12.7.1972, BStBl 1973 II, S. 59; BFH v. 11.7.1973, BStBl 1973 II, S. 806.

Im 6. Jahr:

0 %	von	24.000	=	0
15 %	von	$\frac{6000 \times 3000}{30.000}$	= 600	= 90
51 %	von	5.400	=	<u>2754</u>
				3844

Gesamtsteuerlast: 13744

Der Erlaß begünstigt also tendenziell eine diskontinuierlichen Gewinnausschüttung an die Muttergesellschaft, d.h. Gewinnthesaurierung bei der Tochtergesellschaft.

Insgesamt dürfte der Erlaß nicht jene Wirkungen zeigen, die sich die Finanzverwaltung davon verspricht. Eine Gewinnausschüttung an die inländische Muttergesellschaft bedeutet immer dann keine zusätzliche Steuerbelastung, wenn diese a) keinen Gewinn erzielt hat oder b) keinen Gewinn ausschüttet. Die zusätzliche Steuerbelastung wird umso geringer, je kleiner die berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen im Verhältnis zum gesamten Inlandseinkommen sind.

In einem Urteil des FG Rheinland - Pfalz vom 8.2.1974¹⁾ heißt es: "Nach alledem ist festzustellen, daß die steuerbefreiten ausländischen Schachteldividenden von dem mit 51 % zu versteuernden Einkommen abzusetzen sind und eine Aufteilung der berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen oder ein ähnliches Rechenverfahren nicht zu erfolgen hat."

545 Verluste der Tochtergesellschaft

§ 3 AuslinvG eröffnet die Möglichkeit, für Verluste ausländischer Tochtergesellschaften eine steuerfreie Rücklage zu bilden, wenn Anteile an einer ausländischen Gesellschaft neu erworben wurden, was besonders bei der Gründung einer ausländischen Tochtergesellschaft zutrifft.

1) Außenwirtschaftsdienst des Betriebs-Beraters 1974, S. 283 ff., hier 285. Vgl. auch RITTER, W., (Schachteldividenden), S. 501 f.

Die Rücklage ist spätestens nach 5 Jahren gewinnerhöhend aufzulösen, letztlich wird also nur eine Steuerstundung mit entsprechendem Zinsgewinn bei Anlaufverlusten ausländischer Töchter gewährt.

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist es möglich die Beteiligung an Kapitalgesellschaften mit dem Teilwert zu bilanzieren, allerdings nur dann, wenn der Teilwert unter die Anschaffungskosten sinkt.¹⁾ Erzielt die Tochtergesellschaft z.B. jahrelang Gewinne und steigt dadurch der Wert der Beteiligung, so muß erst diese Wertsteigerung durch Verluste aufgezehrt werden, bevor eine Teilwertabschreibung möglich wird.

Rücklagenbildung und Teilwertabschreibung sind unabhängig davon, ob mit dem Land der Tochtergesellschaft ein DBA besteht. Allerdings wird die Höhe der Rücklagenbildung durch Teilwertabschreibungen eingeschränkt (§ 3 Abs. 1 Satz 3 letzter Halbsatz AuslinvG).

1) Vgl. auch SCHRÖDER, J., (Aktuelle Fragen), S. 169.

55 Die Gewinnabgrenzung¹⁾ zwischen Muttergesellschaft
und Tochtergesellschaft

551 Grundsätzliches

Zwischen den Einzelgesellschaften eines internationalen Konzerns bestehen grundsätzlich alle Geschäftsbeziehungen wie sie auch für voneinander unabhängige Unternehmungen typisch sind. Hinzu können jedoch zwei Besonderheiten treten, denen die wirtschaftliche Kongruenz im konzernexternen Unternehmenskreis fehlt:

1. Die Art.eines spezifischen Leistungsaustausches findet sich nur im Konzern,
2. Leistung und Gegenleistung der Konzerngesellschaften entsprechen einander nicht.

Beide Faktoren machen letztlich eine Gewinnabgrenzung zwischen den Einzelunternehmungen erforderlich. Forscht man nach den Ursachen, so ist es unumgänglich, die Konzernpolitik zu betrachten. Die Unternehmenspolitik und damit auch die Steuerpolitik der internationalen Unternehmung muß als Einheit gesehen werden. Die juristische Autonomie der Konzernmitglieder (Tochtergesellschaften) darf nicht darüber hinwegtäuschen, daß die faktische Entscheidungsgewalt von der Konzernspitze ausgeht. Für diese ist das Zielsystem der Gesamtunternehmung maßgebend, zu den Zielsystemen der Einzelgesellschaften besteht lediglich eine Oberziel - Unterziel - Relation. Entscheidend für die Gewinnabgrenzung ist die Tatsache, daß ein größtmöglicher Gesamtgewinn nach Steuern im Konzern²⁾ nicht unbedingt durch eine Gewinnmaximierung nach Steuern bei den Tochtergesellschaften realisiert wird. Die "Einzelgewinnmaximierungen" sind insoweit nicht mit der "Gesamtgewinnmaximierung" kompatibel.

1) Der Begriff Gewinnabgrenzung ist etwas ungenau, streng genommen handelt es sich um eine Abgrenzung von Gewinnen und Verlusten sowie verdeckten Einlagen bzw. verdeckten Gewinnausschüttungen. Die Bezeichnungen "Erfolgsabgrenzung" bzw. "Erfolgs- und Kapitalabgrenzung" wären deshalb zutreffender. Vgl. KERN, W., (Gewinnverlagerung), S. 22; ZITZELSBERGER, S., (Gewinnrealisation), S. 50, FN 2. Der Begriff "Gewinn" (abgrenzung) hat sich jedoch in der Literatur durchgesetzt.

2) Vgl. RÄDLER, A. J. (Steuerplanung), S. 93.

Die steuerliche Belastung des erwirtschafteten Konzerngewinns ist dann am geringsten, wenn der Gewinn so auf die einzelnen Konzerngesellschaften aufgeteilt wird, daß die Gesamtsteuerlast ein Minimum wird.¹⁾ Zur Erreichung dieses Zieles steht der Konzernspitze u.a. das Mittel der Gewinnverlagerung zur Verfügung. "Gewinnverlagerungen sind alle Maßnahmen innerhalb eines multinationalen Unternehmens, durch die ein Gewinn bei einem anderen Unternehmensteil als demjenigen zutage tritt, durch den er erwirtschaftet ist."²⁾ Im Gegensatz zu der als einmalig definierten Standortentscheidung handelt es sich hier um laufende Entscheidungen der Konzernspitze, welche jedes Jahr wieder zu treffen sind. Es darf aber nicht verkannt werden, daß die Möglichkeit, Gewinne auf ausländische Gesellschaften zu verlagern³⁾ bei der Standortentscheidung für Ein- und Verkaufsgesellschaften Bedeutung erlangen kann.⁴⁾ Andererseits sollte die Standortentscheidung nicht als "Gewinnverschiebungsentscheidung" mißverstanden werden, denn bei der Gewinnverschiebung wird bereits entstandener Gewinn verlagert, während die Standortwahl auch für die Entstehung zukünftiger Gewinne relevant ist.⁵⁾

Wieweit die Konzernspitze tatsächlich von der Möglichkeit, Gewinn zu verlagern Gebrauch macht, mag dahingestellt sein,⁶⁾ wichtig ist, daß eine solche Möglichkeit besteht und die Finanzverwaltung die Geschäftsbeziehungen internationaler Konzerne auf solche Verschiebungen hin überprüft und gegebenenfalls Gewinnberichtigungen vornimmt. Ob die Gewinnverlagerung von der Konzernspitze beabsichtigt war, ja ob sich diese der Gewinnverlagerung überhaupt bewußt

-
- 1) Vgl. SIEBER, E.H., Die internationale Unternehmung, S. 63.
 - 2) HOPFNER, H.D., Gewinnverlagerungen, S. 468. Vgl. auch KÜPPERSBUSCH, O.E., (Finanzpolitik), S. 205.
 - 3) Hierbei handelt es sich um eine räumliche Gewinnverlagerung. Vgl. BERGSTEINER, W., (Gewinnverlagerungen), S. 44; HOPFNER, H.D., (Gewinnverlagerungen), S. 467; ZITZELSBERGER, S., (Gewinnrealisation), S. 51, wie auch die Standortentscheidung eine Entscheidung über den Wirtschaftsraum bedeutet.
 - 4) Auf diese Möglichkeit weist bereits der Steueroasenbericht der Bundesregierung hin. BT-Drucks. IV/2412, S. 6 f.
 - 5) Vgl. HAAS/BACHER/SCHUEER, (Gestaltung), S. 59; SEIDEL, G., (Gewinnverschiebungen), S. 16.
 - 6) Vgl. BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 163 m.w.N.; DEBATIN, H., (Wettbewerbsstellung), S. 95; EBLING, K., (Betriebsprüfung), S. 223; FRÖHLICH, F.W., Multinationale Unternehmen, S. 149; ROSE, S., (Strategies), S. 101.

war, ist nebensächlich.¹⁾

Die Beziehungen zwischen den Einheiten einer internationalen Unternehmung lassen sich in folgende Gruppen einteilen:²⁾

1. Lieferung von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, Halb- und Fertigerzeugnissen;
2. Verkauf von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens;³⁾
3. Überlassung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens zur Nutzung;
4. Überlassung von know-how;⁴⁾
5. Übernahme gemeinsamer Aufgaben durch einzelne Unternehmensteile (vielfach Konzernspitze);
6. Finanzierungsmaßnahmen.⁵⁾

Das internationale Steuerrecht anerkennt grundsätzlich die Selbständigkeit der Konzerngesellschaften sowie den Leistungsaustausch, fordert aber konsequenterweise diesen Leistungsaustausch an den Bedingungen zu messen, wie sie zwischen voneinander unabhängigen Unternehmen herrschen würden,⁶⁾ das gilt insbesondere für den unter 1 geschilderten Leistungsaustausch.

Die von den internationalen Konzernen verwendeten Verrechnungspreise halten vielfach einer Überprüfung durch die Finanzverwaltung nicht stand. Dies kann nicht verwundern, wenn man bedenkt, wie viele Verrechnungspreise die Betriebswirtschaftslehre kennt, welche auch einen für alle Zwecke geeigneten Verrechnungspreis ablehnt und nur zielorientierte Verrechnungspreise anerkennt.⁷⁾

-
- 1) HAAS/BACHER/SCHUEER, (Gestaltung), S. 59 weisen darauf hin, daß es auf das Motiv der Einkunftsverlagerung nicht ankommt. Vgl. auch HILLERT, A., (Gewinnverlagerungen), S. 242.
 - 2) Vgl. NIEMANN, U., (Gewinnrealisierung), S. 35 f.
 - 3) Diese Fälle treten nur gelegentlich auf, weshalb wir sie hier vernachlässigen wollen.
 - 4) Vgl. HAAS/BACHER/SCHUEER, (Gestaltung), S. 87 ff.
 - 5) Vgl. HAAS/BACHER/SCHUEER, (Gestaltung), S. 83 ff.
 - 6) Vgl. KOLDE, E. J., International Business Enterprise, S. 240 f.; MENCK, Th., (Besteuerung), S. 68.
 - 7) Vgl. BESTE, Th., Verrechnungspreise Sp. 5806 ff.; ESSNER, J., (Verrechnungspreise), S. 170 ff.; EVERLING, W., (Interne Preisbindung), S. 446 ff.; HAHN, D., (Konzernverrechnungspreise), S. 342 ff. und S. 438 ff.

Der Gesetzgeber und Fiskus ist dagegen vordringlich an der Erhaltung der Steuersubstanz interessiert, weshalb ihm nicht in jedem Fall zugemutet werden kann, die von der Konzernspitze angeordneten Verrechnungspreise, welche betriebswirtschaftlich durchaus sinnvoll sein können,¹⁾ auch für die Zwecke der Besteuerung zu übernehmen. Durch Gesetzesnormen mußte deshalb der unternehmerische Spielraum eingeengt werden.

Dieses Prinzip der Gewinnabgrenzung zwischen rechtlich selbständigen Unternehmen hat in Art. 9 DBAS,²⁾ welcher dem entsprechenden Art. des OECD-Musterabkommens entspricht, seinen Niederschlag gefunden. In der Sache führt Art. 9 DBAS allerdings nicht sehr weit, denn im Einzelfall kann die Frage, was unabhängige Dritte vereinbart hätten, recht schwierig sein. Unglücklicherweise gibt auch die Kommentierung zum Musterabkommen keine Hilfestellung, da ein Kommentar zu Art. 9 für überflüssig erachtet wird.³⁾

1) Vgl. auch KOLDE, E.J., International Business Enterprise, S. 234 ff.

2) Art. 9 DBAS lautet:

Wenn

- a) ein Unternehmen eines Vertragsstaates unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder am Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates beteiligt ist, oder
- b) dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder am Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaates und eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates beteiligt sind,

und in diesen Fällen zwischen den beiden Unternehmen hinsichtlich ihrer kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen Bedingungen vereinbart oder auferlegt werden, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.

3) Vgl. STROBL, J./ZIRKEL, K., (Verrechnungspreis), S. 469.

Seine Ergänzung findet Art. 9 DBAS neuerdings in § 1 AStG,¹⁾ welcher eine innerstaatliche Rechtsgrundlage für diesen schwierigen Bereich schaffen will.²⁾

1) § 1 AStG lautet:

(1) Werden Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus Geschäftsbeziehungen mit einer ihm nahestehenden Person dadurch gemindert, daß er im Rahmen solcher Geschäftsbeziehungen zum Ausland Bedingungen vereinbart, die von denen abweichen, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten, so sind seine Einkünfte unbeschadet anderer Vorschriften so anzusetzen, wie sie unter den zwischen unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären.

(2) Dem Steuerpflichtigen ist eine Person nahestehend, wenn

1. die Person an dem Steuerpflichtigen mindestens zu einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligt (wesentlich beteiligt) ist oder auf den Steuerpflichtigen unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluß ausüben kann oder umgekehrt der Steuerpflichtige an der Person wesentlich beteiligt ist oder auf diese Person unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluß ausüben kann oder
2. eine dritte Person sowohl an der Person als auch an dem Steuerpflichtigen wesentlich beteiligt ist oder auf beide unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluß ausüben kann oder
3. die Person oder der Steuerpflichtige imstande ist, bei der Vereinbarung der Bedingungen einer Geschäftsbeziehung auf den Steuerpflichtigen oder die Person einen außerhalb dieser Geschäftsbeziehung begründeten Einfluß auszuüben oder wenn einer von ihnen ein eigenes Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat.

(3) Ist bei in Absatz 1 genannten Einkünften eine Schätzung nach § 217 der Reichsabgabenordnung vorzunehmen, so ist mangels anderer geeigneter Anhaltspunkte bei der Schätzung als Anhaltspunkt von einer Verzinsung für das im Unternehmen eingesetzte Kapital oder einer Umsatzerlöse auszugehen, die nach Erfahrung und Üblichkeit unter normalen Umständen zu erwarten ist.

- 2) Die Regierungsbegründung zu § 1 AStG (BT-Drucks. VI/2883 Tz. 15) nennt zwar die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen als Grund für die Einführung des § 1 AStG, interessanterweise macht es jedoch keinen Unterschied, ob die Einkünfte in ein niedrig oder hoch besteuertes Land verlagert werden, eine Berichtigung ist auf jeden Fall vorzunehmen. Vgl. auch OFFERHAUS, K., (Schwerpunktfragen), S. 426 f.

552 Zur Gesetzeskongruenz des § 1 AStG zu anderen
Rechtsnormen

5521 Gewinnberichtigung nach Art. 9 DBAS

Ein Blick auf den Gesetzestext von Art. 9 DBAS und § 1 AStG zeigt inhaltlich Differenzen. Einerseits ist Art. 9 DBAS weiter gefaßt, da er auf alle kaufmännischen und finanziellen Beziehungen abstellt, während § 1 AStG nur von Geschäftsbeziehungen spricht. Andererseits beinhaltet Art. 9 DBAS nur gesellschaftsrechtliche Beziehungen, wohingegen § 1 AStG "Einkunftsberichtigungen auch aufgrund einer Interessendeckung zuläßt."¹⁾

Nach h.L. bedeuten die Gewinnkorrekturklauseln der DBA kein Gebot zur Berichtigung der Einkünfte, sondern bedürfen der Ausfüllung durch innerstaatliches Recht.²⁾ Wo solches fehlt, stößt auch die Gewinnkorrekturklausel ins Leere. Weitgehende Einigkeit besteht auch darüber, daß nationale Gewinnabgrenzungsvorschriften unbeschränkt eingreifen können, solange die entsprechenden DBA keine gegenteilige Regelung enthalten.³⁾ Welche Folgerungen jedoch aus einer möglichen Diskrepanz zwischen innerstaatlichen Normen und Bestimmungen der DBA - wie im Falle des Art. 9 DBAS - gezogen werden müssen, ist umstritten.

DEBATIN vertritt die Ansicht, bei der Gewinnkorrekturklausel des Art. 9 DBAS handele es sich lediglich um "eine Verbesserung in der Selbstdarstellung des Abkommens, ohne daß damit eine materielle Rechtsänderung gegenüber dem bisherigen Abkommensstand verbunden wäre."⁴⁾ Sinn und Zweck und damit die praktische

1) HAAS/BACHER/SCHUEER, (Gestaltung), S. 65.

2) Vgl. BECKER, H., (Außensteuerrecht), S. 364; BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 23; BOPP, F.G., (Konzernbesteuerung), S. 105; BÜHLER, O., (Prinzipien), S. 61; DEBATIN, H., (Leitsätze), S. 94; HAAS/BACHER/SCHUEER, (Gestaltung), S. 65; HELLWIG, P., (Außensteuergesetz), S. 16; KORN/DIETZ/DEBATIN, (DBA), Anm. zu Art. 5 DBA - Frankreich; REUTER, H.P., (Anerkennung), S. II/10; SEIDEL, G., (Gewinnverschiebungen), S. 84 ff.; VOGEL, H., (Steueroasengesetz), S. 1186; VOGEL, H., (Schwerpunkte), S. 1402; WÖHRLE, W., (AStG), § 1 III. Anderer Ansicht dagegen BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 431.

3) So BECKER, H., (Außensteuerrecht), S. 364; KLUGE, V., (Außensteuergesetz), S. 412.

4) DEBATIN, H., (Neugestaltung), S. 388. (Im Original ist der hier unterstrichene Text gesperrt.)

Bedeutung einer Verankerung der Gewinnkorrekturklausel im Art. 9 DBAS sei deshalb vor allem darin zu sehen, "daß ein Anspruch auf das V e r s t ä n d i g u n g s v e r f a h r e n zur Vermeidung divergierender Gewinnzuordnungen eröffnet wird."¹⁾

Diese Ansicht läßt sich nicht aufrecht erhalten. Die Tendenz geht dahin, die Gewinnkorrekturklausel als selbständige Vertragsnorm zu begreifen.²⁾ Aus der fehlenden Kommentierung zum Gewinnkorrektur - Artikel des OECD-Musterabkommens läßt sich m.E. der Schluß ziehen, daß diese Norm nicht nur als 'Safe-Guard-Clause' verstanden werden darf, da dieses dann wohl ausdrücklich vermerkt worden wäre.³⁾ Neben der rein formalen muß deshalb dem Art. 9 DBAS auch eine materiell-rechtliche Wirkung zugesprochen werden.⁴⁾ Richtig bemerkt deshalb BREZING: "Man kann nun aber nicht annehmen, daß zunächst eine Berichtigung ohne Rücksicht auf die Abkommensklauseln vorgenommen werden darf und nur auf Antrag hin die Behörden sich "bemühen" müssen, sich an das DBA zu halten."⁵⁾ Der Streit entzündete sich vor allem an den Bestimmungen des § 1 Abs. 2 Nr. 3 ASTG, welcher über den "gesellschaftsrechtlichen Rahmen" des Art. 9 DBAS hinaus geht. Eine Reihe von Autoren⁶⁾ folgert hieraus, daß § 1 Abs. 2 Nr. 3 ASTG im Verhältnis zur Schweiz und allen anderen Ländern mit denen DBA mit gleichlautenden Gewinnkorrekturklauseln abgeschlossen wurden, unanwendbar ist.

1) DEBATIN, H., Außensteuerreformgesetz 1972, S. 267.

2) Vgl. MENCK, Th., (Besteuerung), S. 68 sowie FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (ASTG), § 1 Anm. 20. Auch DEBATIN, H., (Fortentwicklung), S. 79, will sich dieser Ansicht offenbar nicht gänzlich verschließen.

3) Auch die Regierungsbegründung zu Art. 9 DBAS (BT-Drucks. VI 3233) läßt mit keinem Wort erkennen, daß es sich hier lediglich um eine 'safe-guard-clause' handeln soll. Wörtlich heißt es: "Dieser Artikel stellt in Übereinstimmung mit dem Musterabkommen der OECD klar, daß das Abkommen der Korrektur von Gewinnverlagerungen zwischen verbundenen Unternehmen nicht entgegensteht."

4) VOGEL, H., (Schwerpunkte), S. 1403.

5) BREZING, K., (Einkommensverlagerungen), S. 486.

6) Vgl. BECKER, H., (Außensteuerrecht), S. 365; JRASMANN, G., (Außensteuerreformgesetz), S. 81; PARCZYK, W., (Verbesserungsvorschläge), S. 1082; TELKAMP, H. J., Der Außensteuergesetzes-Entwurf, S. 101; VOGEL, H., (Steueroasengesetz), S. 1186; VOGEL, H., (Schwerpunkte), S. 1403; WEYER, P., (Außensteuerreformgesetz), S. 265. Bedenken äußert auch BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 188. Nicht eindeutig, aber im Tenor wohl auch ablehnend die Haltung von BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (ASTG), S. 23 und 114 f.; KREILE, R., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 1232; KREILE, R., (Revision), S. 18.

Die entgegengesetzte Meinung¹⁾ sieht allerdings in Art. 9 DBAS keine Einschränkung von § 1 Abs. 2 Nr. 3 AStG. Letztere Meinung geht davon aus, daß es sich bei der Gewinnberichtigung um die Besteuerung eines selbständigen Unternehmens in einem Sitzstaat handelt, wofür die DBA im allgemeinen keine Beschränkung vorsehen.²⁾ Die materiellrechtliche Wirkung des Art. 9 DBAS wird deshalb lediglich als Gewinnabgrenzungsrichtlinie³⁾ verstanden. Dieser Ansicht kann jedoch m.E. nicht gefolgt werden.

"Die Einigung, die man in den Abkommen getroffen hat, geht dahin, den Gewinn so besteuern zu dürfen, wie er ohne gesellschaftsrechtliche Einflußnahme erzielt worden wäre. Gewinne hingegen, bei denen eine solche Einflußnahme nicht vorliegt, dürfen nur da besteuert werden, wo sie tatsächlich entstanden sind. Das ergibt sich aus der Tatsache, daß die Frage "Gewinnaufteilung" im Abkommen geregelt ist und hierfür bestimmte Maßstäbe vereinbart wurden. Man muß auch annehmen, daß diese Regelung vollständig und abschließend ist, weil es sonst überhaupt keiner Vereinbarung bedurft hätte."⁴⁾ Hierin liegt auch kein Widerspruch zu der These, daß Gewinnberichtigungen ohne Gewinnkorrekturklausel im DBA unbeschränkt zulässig sind und "es danach offensichtlich gar keiner Vereinbarung bedurft (hätte), um Gewinnkorrekturen für alle in § 1 AStG angesprochenen Fälle offen zu halten."⁵⁾ Wollte man einer solchen Argumentation folgen, so hätte man überhaupt kein DBAS abzuschließen brauchen, um sämtlichen Vorschriften des AStG gerecht zu werden.

Auch ein weiterer Einwand DEBATINS vermag nicht zu überzeugen. Er führt aus, daß Art. 9 DBAS, wenn er einerseits keine Gewinnberichtigung erzwingt, andererseits auch keine Fallkreise von der Gewinnberichtigung ausnehmen will.⁶⁾ Zum Wesen internatio-

-
- 1) Vgl. DEBATIN, H., (Neugestaltung), S. 388 f.; DEBATIN, H., (Steuervertrag), S. 2031 f.; DEBATIN, H., Außensteuerreformgesetz, S. 266 f.; HELLWIG, P., (Außensteuergesetz), S. 16 f.; KLUGE, V., (Außensteuergesetz), S. 411 ff.; HAAS/BACHER/SCHEUER, (Gestaltung), S. 65 f.; RITTER, W., (Das Außensteuerreformgesetz), S. 21; WÖHRLE, W., (AStG), § 1 III.
 - 2) Vgl. DEBATIN, H., (Neugestaltung), S. 388.
 - 3) Vgl. HELLWIG, P., (Außensteuergesetz), S. 16.
 - 4) FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 1 Anm. 22; vgl. auch BOPP, G.F., (Konzernbesteuerung), S. 106.
 - 5) DEBATIN, H., (Steuervertrag), S. 2032.
 - 6) Vgl. DEBATIN, H., (Neugestaltung), S. 389; DEBATIN, H., (Steuervertrag), S. 2032.

naler Steuerverträge gehört es aber gerade, den nationalen Steueranspruch einzuschränken ohne ihn auch gleichzeitig zu erweitern.

Vielmehr erscheint die Annahme gerechtfertigt, daß bei verbundenen Unternehmen eine Gewinnberichtigung nur im Rahmen des Art. 9 DBAS möglich ist. Hätte man auch eine Gewinnberichtigung i.S. des § 1 Abs. 2 Nr. 3 AStG im DBAS verankern wollen, so wäre eine Klausel, wie sie sich in Art. 11 Abs. 4 und Art. 12 Abs. 4 DBAS findet¹⁾ vonnöten gewesen. Der detaillierten Schilderung der Beteiligungs- und Einflußverhältnisse in Art. 9 Buchst. a und b DBAS hätte es nicht bedurft, wenn jeder Staat weiterhin Gewinnberichtigungen nach internem Recht vornehmen dürfte. Wollte man der Auffassung DEBATINS folgen, der in Art. 9 DBAS nur einen Anspruch zur Eröffnung des Verständigungsverfahrens sieht, dann ergäbe sich die seltsame Konsequenz, daß ein solcher Anspruch dann nicht bestünde, wenn der deutsche Fiskus den Gewinn aufgrund von § 1 Abs. 2 Nr. 3 AStG berichtigt. Ob das gewollt ist, erscheint fraglich. Die Konsequenz hieraus ist, wie bereits erwähnt, die Nichtanwendbarkeit von § 1 Abs. 2 Nr. 3 AStG im Verhältnis zur Schweiz aufgrund des Art. 9 DBAS. In der Praxis mag dem keine große Bedeutung zukommen, da die Mehrzahl der Gewinnberichtigungen zweifellos aufgrund von § 1 Abs. 2 Nr. 1 und 2 AStG vorgenommen werden,²⁾ eine Lücke verbleibt dennoch.

5522 Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen

Die Gewinnberichtigung nach § 1 AStG soll "unbeschadet anderer Vorschriften" vorgenommen werden. Damit sind, u.a. "die Rechtsinstitute der verdeckten Gewinnausschüttung und der verdeckten Kapitaleinlage angesprochen."³⁾

Diese Formulierung im Gesetzestext ist bis jetzt in dreifacher

1) Dort heißt es: "Bestehen zwischen Schuldner und Gläubiger oder zwischen jedem von ihnen und einem Dritten besondere Beziehungen....."

2) Vgl. BOPP, G.F., (Konzernbesteuerung), S. 106.

3) WÖHRLE, W., (AStG), § 1 IV A 7.

Hinsicht interpretiert worden. Während EBLING¹⁾ und VOGEL²⁾ aus dem Wortlaut schließen, daß § 1 AStG als *lex specialis* den anderen Vorschriften vorgehen soll, geht die überwiegende Ansicht dahin, daß neben § 1 AStG auch die anderen Vorschriften noch gelten sollen. Angesichts der Begründung zum Regierungsentwurf³⁾ wird man wohl davon ausgehen müssen, daß allein letztere Ansicht dem Willen des Gesetzgebers entspricht, welcher in § 1 AStG "einen umfassenden Rechtsmaßstab für eine Regulierung des Gesamtbereichs der internationalen Gewinnverschiebungen" sieht.

Umstritten ist allerdings das Ausmaß dieses Nebeneinanders von § 1 AStG und verdeckter Gewinnausschüttung. Wertet man den § 1 AStG als reine, "Auffangnorm"⁴⁾ so hat dieses zur Folge, daß das Institut der verdeckten Gewinnausschüttung Vorrang hat vor einer Gewinnberichtigung nach den Maßstäben des § 1 AStG.⁵⁾ Die Folge einer derartigen Interpretation wäre, daß zunächst zu prüfen ist, ob die Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Satz 2 KStG vorliegen und erst wenn dieses verneint wird zu prüfen, ob eine Gewinnverlagerung den Tatbestand des § 1 AStG erfüllt. Die "anderen Vorschriften" wären also *lex specialis*, denen gegenüber die Gewinnberichtigung nach § 1 AStG nur subsidiär anwendbar ist.⁶⁾

Demgegenüber vertreten vor allem FLICK/WASSERMAYER/BECKER⁷⁾ und wohl auch BELLSTEDT⁸⁾ die Ansicht, § 1 AStG und die Vorschriften über die verdeckte Gewinnausschüttung seien neben-

1) Vgl. EBLING, K., (Betriebsprüfung), S. 223.

2) Vgl. VOGEL, H., (Steueroasengesetz), S. 1186; VOGEL, H., (Außensteuerrecht), S. 50.

3) BT-Drucks. VI/2883, Tz. 17.

4) Vgl. MENCK, Th., (Entwurf), S. 31.

5) Vgl. DEBATIN, H., Außensteuerreformgesetz, S. 268.

6) So auch BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 23; BOPP, G.F., (Konzernbesteuerung), S. 106; BREZING, K., (Einkommensverlagerungen), S. 486; HAAS/BACHER/SCHUEUR, (Gestaltung), S. 64 f.; HELLWIG, P., (Außensteuergesetz), S. 15 f.; OFFERHAUS, K., (Schwerpunktfragen), S. 426; PÖPPL, F., (Leistungsentgelt), S. 159; TELKAMP, H.J., Der Außensteuergesetz-Entwurf, S. 99 f.; WEBER, E., (Außensteuergesetz), S. 345; WEYER, P., (Außensteuerreformgesetz), S. 265; WÖHRLE, W., (AStG), § 1 IV A 7, sowie die in FN 4 und 5 genannten Autoren.

7) Vgl. FLICK/WASSERMAYER/BECKER, (AStG), § 1 Anm. 28 ff.

8) Vgl. BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 193.

einander anwendbar. Am dezidiertesten haben FLICK/WASSERMEYER/BECKER diese Ansicht herausgearbeitet. Sie gehen von einer strengen Trennung zwischen Voraussetzungen und Folgen einer Gewinnverschiebung aus. Die Voraussetzungen einer Gewinnverschiebung werden nach ihrer Ansicht durch § 1 AStG kodifiziert, während für die Folgen sowohl § 1 AStG (Einkommensberichtigung) als auch § 6 Abs. 1 Satz 2 KStG maßgebend sind.

Wenn man der These zustimmt, die Voraussetzungen der verdeckten Gewinnausschüttung seien bisher gesetzlich nicht geregelt,¹⁾ rechtfertigt das m.E. die Interpretation, in § 1 AStG jenen Rechtsmaßstab zu sehen, der diese Lücke füllt. "Es gibt keinen gesetzlich festgelegten Voraussetzungskatalog, der "unbeschadet" gelten könnte, sondern allenfalls einen ausfüllungsbedürftigen unbestimmten Rechtsbegriff, dessen Ausfüllung nunmehr von der klaren Bestimmung des § 1 AStG überlagert wird. Da die Rechtsprechung die Voraussetzungen nur regeln kann, sofern das Gesetz Lücken gelassen oder Regelungen unvollkommen ausgebildet hat, diese Unvollkommenheiten für die Auslandsbeziehungen jetzt aber durch § 1 AStG für einen Teilbereich geschlossen worden sind, bleibt die bisherige Rechtsprechung nur insoweit gültig, als ihr die neue Gesetzesvorschrift nicht entgegensteht. Dies hat insbesondere bei der Frage des Vorteilsausgleichs (....) Bedeutung."²⁾

1) Dieses wird von einzelnen Autoren kritisiert, welche darauf hinweisen, daß das Gesetz selbst keine Definition der verdeckten Gewinnausschüttung gibt, also keine Norm formuliert, sondern vielmehr eine solche voraussetzt. Vgl. FRÖHLICH, E., Die verdeckte Gewinnausschüttung, S. 6; KREILE, R., Zum Außensteuergesetz, S. 930; LANGE, J., Verdeckte Gewinnausschüttungen, Tz. 7; SALDITT, F., (Entgelt), S. 117; TELKAMP, H. J., Der Außensteuergesetz-Entwurf, S. 99. Demzufolge seien die Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung reines "Richterrecht" mit allen sich daraus ergebenden Schwächen. So FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 1 Anm. 29; HILLERT, A., (Gewinnverlagerungen), S. 279. Dem hat Debatin widersprochen, wenn er ausführt, "daß Maßstäbe und Folgen der verdeckten Gewinnausschüttung letztlich auf dem Gesetz und seinen Vorschriften gründen. Und eben diese Vorschriften sind in § 1 AStG in Bezug genommen." DEBATIN, H., (Außensteuerreformgesetz und DBAS), S. 217; vgl. auch BOPP, J. F., (Konzernbesteuerung), S. 106; HILLERT, A., (Verflechtungen), S. 93 f.

2) FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 1 Anm. 31.

"Darunter ist die Saldierung von vorteilhaften und nachteiligen Geschäften zu verstehen. Wird z.B. der Importpreis eines Produktes von der Betriebsprüfung als unangemessen hoch beanstandet, kann aber der Steuerpflichtige nachweisen, daß er ein anderes Produkt zu besonders günstigen Bedingungen importiert hat, so findet eine Saldierung statt, wenn eindeutige vertragliche Grundlagen vorhanden sind, und ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht, der Leistung und Gegenleistung miteinander verbindet"¹⁾

Ohne hier auf Einzelheiten²⁾ einzugehen, sei darauf hingewiesen, daß der Vorteilsausgleich nach § 1 AStG in weiterem Rahmen möglich ist,³⁾ als dies die engere Rechtsprechung des BFH zur verdeckten Gewinnausschüttung gestattet.⁴⁾

Dieser Unstimmigkeit sind sich auch jene Autoren bewußt, welche in § 6 KStG die lex specialis sehen. So bemerkt HELLWIG, obwohl er § 6 KStG als die vorrangige Gesetzesnorm betrachtet, "daß unterschiedliche Auslegungen der Begriffe Gewinnminderung durch Vermögensvorteilsverlagerung für verdeckte Gewinnausschüttung einerseits und für § 1 AStG andererseits nicht Bestand haben können, denn es erscheint unter keinem denkbaren Gesichtspunkt vertretbar,

- 1) VOGEL, H., (Steueroasengesetz), S. 1186 mit Hinweis auf BFH-Urteil.
- 2) Vgl. dazu vor allem BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 21 f.; BOPP, G.F., (Konzernbesteuerung), S. 106 f.; DEBATIN, H., Außensteuerreformgesetz, S. 268 f.; FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 1 Anm. 103 ff.; HELLWIG, P., (Außensteuergesetz), S. 17 f.; OFFERHAUS, K., (Schwerpunktfragen), S. 427; Finanzausschuß-Bericht BT-Drucks. VI/3537, S. 8.
- 3) Dies scheint die überwiegende Meinung in der Literatur zu sein, wenn auch die Ansichten darüber, inwieweit der Vorteilsausgleich im einzelnen zu gehen hat, stark differieren. Für eine sehr weite Auslegung treten FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 1 Anm. 103 ff. und KREILE, R., Zum Außensteuergesetz, S. 929 f. ein, während DEBATIN, H., Außensteuerreformgesetz, S. 269 und WÖHRLE, W., (AStG), § 1 IV A 5, eine engere Auslegung für zutreffend halten.
- 4) Vgl. BFH 22.4.1964, BFHE 79, S. 382; BFH v. 4.5.1965, BFHE 83, S. 273. Danach müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:
 1. Die Beteiligten müssen von vornherein eindeutige und klare Abmachungen getroffen haben, welche Leistung und Gegenleistung erkennbar machen,
 2. zwischen Leistung und Gegenleistung muß ein zeitlicher Zusammenhang bestehen.

zwei ähnliche, in zahlreichen wesentlichen Merkmalen sogar übereinstimmende gesetzliche Tatbestände, die annähernd dieselben Rechtsfolgen nach sich ziehen, in einem entscheidenden Punkt unterschiedlich zu interpretieren."¹⁾ Er versucht diese Diskrepanz durch einschränkende Auslegung des § 1 ASTG und gleichzeitig erweiternder Interpretation der BFH-Rechtsprechung zu lösen.²⁾ Letzteres bedeutet aber doch nichts anderes als die - zugestandennermaßen unausgesprochene - Ansicht, daß die Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung an § 1 ASTG nicht vorbeikommt.³⁾ Insofern bestehen im Ergebnis zur Auffassung BECKERS⁴⁾ nur noch graduelle Unterschiede. Auch BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES⁵⁾, HILLERT⁶⁾, KREILE⁷⁾ und RITTER⁸⁾ sind der Ansicht, daß der Vorteilsausgleich des ASTG immer zugelassen ist, auch wenn sich die Gewinnberichtigung auf § 6 Abs. 1 Satz 2 KStG stützt.

Im Hinblick darauf, daß von § 1 ASTG nicht nur die Beziehungen zwischen Kapitalgesellschaften, sondern auch zwischen natürlichen Personen und/oder Personengesellschaften erfaßt werden, letztere aber immer in den Genuß des Vorteilsausgleichs kommen, macht m.E. der Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 GG auch bei einer Gewinnberichtigung nach § 6 KStG eine Einbeziehung des § 1 ASTG unumgänglich.⁹⁾

1) HELLWIG, R., (Außensteuergesetz), S. 17.

2) HELLWIG, R., (Außensteuergesetz), S. 18.

3) Vgl. auch de la MOTTE, H., (Verdeckte Gewinnausschüttung), S. 130.

4) Vgl. BECKER, H., (Außensteuerrecht), S. 365 f. und FLICK/WASSERMEYER/BECKER (ASTG), § 1 Anm. 26 ff.

5) Vgl. BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (ASTG), S. 23.

6) Vgl. HILLERT, A., (Gewinnverlagerungen), S. 280.

7) Vgl. KREILE, R., Zum Außensteuergesetz, S. 130.

8) Vgl. RITTER, W., Das Außensteuerreformgesetz, S. 19.

9) Vgl. auch FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (ASTG), § 1 Anm. 33; HILLERT, A., (Gewinnverlagerungen), S. 280; KREILE, R., Zum Außensteuergesetz, S. 930, wo weiter Argumente für die Berücksichtigung von § 1 ASTG, auch bei der verdeckten Gewinnausschüttung, angeführt werden. Insbesondere verdient der Umstand gewürdigt zu werden, daß die Regierungsbegründung zu § 1 Abs. 3 ASTG / BT-Drucks. VI/2883 Tz. 51 davon ausgeht, daß der Schätzungsmaßstab dieses Absatzes auch für Gewinnkorrekturen gilt, welche aufgrund anderer Vorschriften auf ein gleiches Ergebnis gerichtet sind. Anderer Ansicht aber auch hier DEBATIN, H., Außensteuerreformgesetz, S. 269.

Die gleichen Überlegungen, welche für die verdeckte Gewinnausschüttung gelten, müssen auch auf die verdeckte Einlage übertragen werden, wobei zu beachten ist, daß auch hier eine ausdrückliche gesetzliche Regelung fehlt. Es blieb vielmehr der Rechtsprechung überlassen, gestützt auf die Vorschriften über die offene Einlage (§§ 4 Abs. 1 und 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG), entsprechende Normen für die verdeckte Einlage zu entwickeln.¹⁾

Hinsichtlich des Verhältnisses von § 1 AStG zu verdeckter Einlage läßt sich daher feststellen, daß die hierzu vertretenen Meinungen im wesentlichen mit denen kongruent sind, die auch bei der verdeckten Gewinnausschüttung vorgetragen wurden.²⁾

553 Der Vorteilsausgleich

§ 1 AStG fordert die Berichtigung von Einkünften, soweit diese aus Geschäftsbeziehungen mit einer nahestehenden Person im Ausland gemindert wurden. Aus dieser Formulierung hat OFFERHAUS, wohl zu unrecht, den Schluß gezogen, "daß es auch nicht zulässig sein dürfte, für den Steuerpflichtigen - im Verhältnis zu Dritten - ungünstige Vereinbarungen mit nahestehenden Personen im Ausland mit günstigen Vereinbarungen in anderen Fällen zu saldieren."³⁾

Demgegenüber stellt der Bericht des Finanzausschusses zu § 1 AStG klar, "daß bei den auf § 1 gestützten Berichtigungen auszugleichen ist, wenn ein Steuerpflichtiger nachteilige Bedingungen bei Geschäften mit einer ihm nahestehenden Person im Hinblick darauf in Kauf nimmt, daß er von diesem im Rahmen des in Betracht stehenden Geschäftszusammenhangs im Gegenzug Vorteile erhalten hat."⁴⁾ Gestützt wird diese Auffassung durch den Gesetzeswortlaut "Geschäftsbeziehung e n"; die Schlußfolgerungen welche hieraus

1) Vgl. BFH 8.11.1960, BFHE 71, S. 706; BFH 9.3.1962, BFHE 75, S. 193; BFH 29.5.1968, BStBl 1968 II, S. 722; BFH 19.2.1970, BFHE 98, S. 254.

2) Vgl. BOPP, G.F., (Konzernbesteuerung), S. 107 f. BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 23 und FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 1 Anm. 48, betrachten die Rechtsprechung des BFH zur verdeckten Einlage nicht als "andere Vorschrift", sondern nur als andere Rechtsgrundlage.

3) OFFERHAUS, K., (Schwerpunktfragen), S. 427.

4) Bericht zu BT-Drucks. VI/ 3537, S. 8. Ähnlich auch SCHRÖDER, J., (Auslandsbeziehungen), S. 196 und VOGEL, H., (Außensteuerrecht), S. 50 f., welche den Vorteilsausgleich auch ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung für zulässig halten.

gezogen werden sind allerdings recht unterschiedlich. VOGEL¹⁾ fordert, in Anlehnung an die BFH-Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung, eindeutige vertragliche Grundlagen sowie einen engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang als Voraussetzung für den Vorteilsausgleich. Nach Ansicht DEBATINS²⁾ setzt der Vorteilsausgleich dagegen lediglich denselben Geschäftszusammenhang voraus, einer besonderen vertraglichen Grundlage bedarf es dazu nicht. Im gleichen Sinne äußert sich HELLWIG³⁾, der einen zweifelsfreien zeitlichen und sachlichen Zusammenhang zwischen Negativ - und Positivgeschäft für angebracht hält. BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES⁴⁾ und WÖHRLE⁵⁾ beschränken den Vorteilsausgleich auf einen Abrechnungszeitraum, wobei ihrer Ansicht nach alle Geschäftsbeziehungen als Einheit zu behandeln sind, so daß es keines wirtschaftlichen Zusammenhangs bedarf. Dem stimmen auch FLICK/WASSERMEYER/BECKER⁶⁾ zu, die darüber hinaus auch einen mehrperiodischen Vorteilsausgleich befürworten, für den sie dann allerdings die Forderung aufstellen, daß zwischen den fraglichen Einzelgeschäften ein innerer Zusammenhang bestehen muß.⁷⁾ HILLERT⁸⁾ und wohl auch KREILE⁹⁾ wollen ebenfalls die gesamten wechselseitigen Beziehungen gewürdigt wissen.¹⁰⁾

Eine abschließende Wertung dieser divergierenden Meinungen fällt schwer. Das Vorliegen einer vertraglichen Grundlage wird man wohl verneinen müssen, weder der Gesetzestext noch der Bericht des Finanzausschusses lassen eine derartige Einengung zu.

-
- 1) VOGEL, H., (Steueroasengesetz), S. 1186; VOGEL, H., (Schwerpunkte), S. 1402; ebenso BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 195.
 - 2) Vgl. DEBATIN, H., Außensteuerreformgesetz, S. 269.
 - 3) Vgl. HELLWIG, P., (Außensteuergesetz), S. 17.
 - 4) Vgl. BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 21 f.
 - 5) Vgl. WÖHRLE, W., (AStG), § 1 IV A 5.
 - 6) Vgl. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 1 Anm. 119.
 - 7) Vgl. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 1 Anm. 111.
 - 8) Vgl. HILLERT, A., (Gewinnverlagerungen), S. 280; HILLERT, A., (Außensteuerrecht), S. 93.
 - 9) Vgl. KREILE, R., Zum Außensteuergesetz, S. 929.
 - 10) Bezüglich der Preisgestaltung äußern sich auch SCHRÖDER, S./HOPPSTÄDTER, K., (Verrechnungspreise), S. 26 in diesem Sinn.

Unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten erscheint es durchaus gerechtfertigt, sämtliche Geschäftsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen auf ihre Angemessenheit zu überprüfen. Insbesondere in einem internationalen Konzern unterliegt der Leistungsaustausch zwischen den Konzerngliedern Bedingungen, die nicht in jeder Hinsicht mit dem verglichen werden dürfen, was unter unabhängigen Dritten üblich ist. Aus der Sicht des einzelnen Konzernmitgliedes stehen den gesamten Negativgeschäften die gesamten Positivgeschäfte gegenüber, und nur der Saldo dieser Geschäfte gibt Aufschluß darüber, ob insgesamt eine Einkunftsverlagerung stattgefunden hat. Ebenso kann es keinen Unterschied machen, ob die Geschäftspartner der Negativ- und Positivgeschäfte die gleichen sind. Wendet die Tochtergesellschaft T_1 der Muttergesellschaft M einen Vorteil zu, so macht es wirtschaftlich keinen Unterschied, ob die Gesellschaft T_1 im Gegenzug von M einen Vorteil erhält oder M die Tochtergesellschaft T_2 anweist, T_1 einen Vorteil zu gewähren. Insofern erscheint es gerechtfertigt, wenn KREILE¹⁾ in diesem Fall den Durchgriff durch die jeweilige zivilrechtliche Vertragspartei fordert.²⁾ Für die Wertung von Vor- und Nachteilen erscheint es schließlich auch nicht gerechtfertigt, auf das Ergebnis nur eines Wirtschaftsjahres abzustellen. Betriebswirtschaftliche Gründe können dazu führen, daß die Negativgeschäfte kontinuierlich, entsprechende Positivgeschäfte jedoch diskontinuierlich getätigt werden. Eine analoge Anwendung von § 10d EStG, wie es KREILE³⁾ vorschlägt, kann dieser Sachlage gerecht werden.

Rein rechtlich erscheint diese Auslegung von § 1 AStG jedoch nicht unbedingt gesichert. Betrachtet man den Bericht des Finanzausschusses, so ist insbesondere die Formulierung "im Gegenzug Vorteile erhalten hat" als Schraube gegen einen generellen, den gesamten Geschäftsverkehr umfassenden Vorteilsausgleich zu sehen.

1) Vgl. KREILE, R., Zum Außensteuergesetz, S. 929.

2) Im Ergebnis ebenso FLICK/WASSERMAYER/BECKER, (AStG), § 1 Anm. 123 ff.; BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 22; HELLWIG, P., (Außensteuergesetz), S. 18.

3) Vgl. KREILE, R., Zum Außensteuergesetz, S. 929.

Aufgrund des Gesetzestextes gelangt DEBATIN¹⁾ zum gleichen Ergebnis. Er stellt fest, daß Geschäftsbeziehungen nicht dem zwischen beiden Teilen bestehenden Geschäftsverkehr gleichzusetzen sind,²⁾ weshalb sich eine allgemeine "Kompensation" zwischen Vor- und Nachteilen verbietet. Zutreffend bemerkt HELLWIG³⁾, daß es Sinn des Gesetzes ist, eine bei Geschäftsbeziehungen unter Fremden unübliche Vorteilsgewährung steuerlich nicht wirksam werden zu lassen. Unter Fremden ist es aber üblich, Nachteile nur dann in Kauf zu nehmen, wenn im Gegenzug Vorteile gewährt werden. Es muß daher m.E. davon ausgegangen werden, daß im Rahmen des § 1 AStG ein Vorteilsausgleich nur dann gewährt werden kann, wenn zwischen Negativ- und Positivgeschäft ein zweifelsfreier Zusammenhang besteht, das gilt auch für die Beurteilung der Geschäftsbeziehungen innerhalb eines Wirtschaftsjahres. Das "Bedingungen vereinbart" des Gesetzestextes deutet zudem darauf hin, daß es hier nicht um ein mehr oder weniger willkürliche Zusammentreffen von Vor- und Nachteilen geht, sondern um konkrete Geschäftsbeziehungen.

Der Vorteilsausgleich über Schwestergesellschaften scheint zwar nach § 1 Abs. 1 AStG ausgeschlossen, da dort nur auf die Geschäftsbeziehungen zu einer Person abgestellt wird⁴⁾, gleichwohl bin ich der Ansicht, daß die Vorteilszuwendung auch für diese Fälle Gültigkeit haben muß. Dieses Ergebnis folgt unmittelbar aus der Ratio des § 1 AStG, die Geschäftsbeziehungen am Verhalten unabhängiger Partner zu messen und ergibt sich nicht aus § 1 Abs. 2 Nr. 2 AStG wie BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES⁵⁾ meinen und HELLWIG⁶⁾ zu Recht ablehnt.

Es ist durchaus möglich, daß die unabhängige Gesellschaft X der Konzernmutter M gegenüber Nachteile hinnimmt, weil M seinerseits die Konzerntochter T anweist der Gesellschaft X Vorteile zu gewähren. Dies muß auch gelten, wenn X ebenfalls Konzerngesellschaft ist.

1) Vgl. DEBATIN, H., Außensteuerreformgesetz, S. 269.

2) Die Unterscheidung zwischen Geschäftsverkehr und Geschäftsbeziehung findet sich auch bei SCHRÖDER, S./HOPPSTÄDTER, K., (Verrechnungspreise), S. 26.

3) Vgl. HELLWIG, P., (Außensteuergesetz), S. 17.

4) So auch WÖHRLE, W., (AStG), § 1 IV A 5.

5) Vgl. BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 22.

6) Vgl. HELLWIG, P., (Außensteuergesetz), S. 18.

Am hypothetischen Verhalten unabhängiger Dritter ist schließlich auch die Frage zu beurteilen, "inwieweit etwa günstige Einkaufspreise des vergangenen Jahres gegen einen hohen Einkaufspreis des laufenden Jahres aufgewogen werden können,"¹⁾ also das Ausmaß der zeitlichen Verknüpfung des Vorteilsausgleichs. Es ist durchaus denkbar, daß auch unter unabhängigen Dritten die Einflüsse aus Negativ- und entsprechenden Positivgeschäften für das jeweilige Wirtschaftsjahr betragsmäßig nicht übereinstimmen. Aus diesem Grund vermag ich auch der Ansicht von BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES²⁾ und WÖHRLE³⁾ nicht zu folgen, welche unter Hinweis auf den Grundsatz der Abschnittbesteuerung jeden über das Wirtschaftsjahr hinausgehenden Vorteilsausgleich ablehnen.

Problematisch erscheint der Vorteilsausgleich auch im Verhältnis zum Ausland. Wenngleich § 1 AStG keine korrespondierende Gewinnberichtigung im Ausland voraussetzt, bleiben doch die Gewinnkorrekturklauseln der DBA bestehen. Die Schwierigkeiten hierbei ergeben sich vor allem, wenn man die mehrperiodische Verknüpfung sowie den Vorteilsausgleich über Schwestergesellschaften bejaht.

Beispiel 1

Im Jahre 1973 werden die Einkünfte der deutschen Konzerngesellschaft A aus Geschäftsbeziehungen zu der Konzerngesellschaft B in der Schweiz um DM 100.000 gemindert. A kann der deutschen Finanzverwaltung glaubhaft nachweisen, daß B ihm im Gegenzug DM 100.000 im Jahre 1976 zuwenden wird. Dies geschieht auch tatsächlich.

Die deutsche Finanzverwaltung verzichtet auf eine Einkunftsberichtigung bei A für das Jahr 1973. Der schweizerische Fiskus dagegen besteuert das Einkommen von B unter Einschluß der Vorteilszuwendung von A. Anlaß für eine Gewinnberichtigung nach Art. 9 DBAS besteht ja nicht, da der Anstoß hierzu vom deutschen Vertragspartner ausgehen müßte. Im Jahre 1976 dagegen wird der schweizerische Fiskus Art. 9 DBAS anwenden, da B Gewinne auf A verlagert. Die deutsche Finanzverwaltung hingegen wird nicht zu

1) KREILE, R., Zum Außensteuergesetz, S. 929.

2) Vgl. BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 22.

3) Vgl. WÖHRLE, W., (AStG), § 1 IV A 5.

einer korrespondierenden Gewinnberichtigung bereit sein. Im Ergebnis werden hier also DM 100.000 zweimal besteuert. Für die schweizerische Seite dürfte es selbst bei nachträglicher Kenntnis und Anerkennung der Sachlage kaum möglich sein, eine Berichtigungsveranlagung durchzuführen.¹⁾ Falls aber die Schweiz auf eine entsprechende Einkommensberichtigung bei B im Jahr 1976 verzichtet, folgt daraus für die nahestehenden Personen ein Steuervorteil. Da die schweizerische Ertragsteuern niedriger sind als die deutschen Ertragsteuern, ergibt sich insgesamt im Jahre 1973 eine niedrigere Steuerbelastung (proportionale Steuertarife vorausgesetzt). Dem steht dann zwar für das Jahr 1976 eine entsprechend höhere Steuerbelastung gegenüber, in der Zwischenzeit verfügt der Konzern aber über zinsfreies Kapital - eine Steuerstundung des deutschen Fiskus.

Beispiel 2

Im Jahre 1973 gewährt die deutsche Konzerntochter T₁ ihrer schweizerischen Konzernmutter M einen Vorteil in Höhe von DM 100.000 unter der Zusicherung, sie werde dafür von der schwedischen Konzerntochter T₂ einen Vorteil in gleicher Höhe erhalten. Dies geschieht auch im Jahre 1973. Zwischen M und T₂ findet kein Leistungsaustausch statt. Weder für den schweizerischen noch den deutschen Fiskus besteht Anlaß zu einer Gewinnberichtigung (Vorteilsausgleich). Der schwedische Staat indessen gibt sich damit zu Recht nicht zufrieden und berichtigt die Einkünfte von T₂ um 100.000, gemäß Art. 6 DBA BRD-Schweden. Bleibt es dabei, so hat im Ergebnis eine Doppelbesteuerung stattgefunden und zwar in Höhe der schweizerischen Steuer für DM 100.000. Ist der deutsche Fiskus zu einer korrespondierenden Gewinnberichtigung bei T₁ bereit, dann wird er auch eine Gewinnberichtigung im Verhältnis T₁ zu M vornehmen. (Dadurch würde es nun seinerseits M ermöglicht, unter Berufung auf Art. 9 DBAS, eine Berichtigung seiner eigenen Einkünfte zu verlangen.)

Die Sachlage kompliziert sich, wenn weitere Konzerntöchter, die Sitz und Geschäftsleitung in unterschiedlichen Staaten haben,

1) Vgl. FAIST, Th., (Doppelbesteuerung), S. 282; WIDMER, M., (Steuerrecht), S. 293.

in den Kreislauf eingeschaltet werden, die Staaten teilweise keine DBA miteinander abgeschlossen haben, der Vorteilsausgleich sich über mehrere Wirtschaftsjahre erstreckt, die Wirtschaftsjahre der Konzerngesellschaften nicht übereinstimmen und bei den beteiligten Steuerverwaltungen Uneinigkeit über die Höhe der verlagerten Einkünfte herrscht.¹⁾

Wie sich die Rechtsprechung zu dem gesamten Fragenkomplex stellen wird bleibt abzuwarten. Dort jedoch, wo § 1 AStG interpretationsfähig ist, wie die vertretenen Meinungen zeigen, ist das in recht großem Umfang der Fall, erscheint es nicht unwahrscheinlich, daß der BFH auf die von ihm entwickelten Grundsätze zur verdeckten Gewinnausschüttung und verdeckten Kapitaleinlage zurückgreifen wird.

Sofern nach Durchführung des Vorteilsausgleiches eine Minderung der Einkünfte i.S. von § 1 AStG verbleibt, sind die Einkünfte des inländischen Steuerpflichtigen entsprechend zu erhöhen, überhöhte Einkünfte aus einer Einkunftsverlagerung ins Inland können dagegen nicht vermindert werden. Insofern kommt der Ansicht DEBATINS, die Gewinnberichtigung stehe "unter dem Anspruch, den im deutschen Inland tatsächlich erzielten Gewinn 'richtiger' zu erfassen,"²⁾ nur deklaratorische Bedeutung zu. Letztlich wird durch § 1 AStG nur eine Verminderung der deutschen Steuersubstanz vermieden, hätte man mit dieser Gesetzesvorschrift nur Wettbewerbsverzerrungen vermeiden wollen,³⁾ dann wäre als Voraussetzung die korrespondierende Gewinnberichtigung im Ausland unumgänglich gewesen,⁴⁾ zumindest aber hätte man in Hoch- und Niedrigsteuerländer unterscheiden können.⁵⁾

1) Vgl. BREZING, K., (Doppelbesteuerung), Sp. 280.

2) DEBATIN, H., (Leitsätze), S. 95. Kritisch auch TELKAMP, H. J., Der Außensteuergesetz-Entwurf, S. 100.

3) So jedenfalls die Regierungsbegründung zum Außensteuergesetz BT-Drucks. VI/2883 RdNr. 15.

4) Vgl. GRASMANN, G., (Außensteuerreformgesetz), S. 79; TELKAMP, H. J., Der Außensteuergesetz-Entwurf, S. 100.

5) "Sowohl die Einstellung des Gesetzgebers, die hinter der Bestimmung des § 1 steht, als auch die Lösung ist nicht sachgemäß. Wie schon mehrfach zum Ausdruck gebracht, trägt sie nicht der Mehrzahl der Fälle Rechnung, sondern geht vielmehr von Ausnahmetatbeständen aus, nämlich von Geschäftsbeziehungen zwischen Ländern mit starkem Steuergesetz (Hervorhebung d. Verf.)." STROBL, H., (Rechtsprechung) S. 88. Vgl. auch OFFERHAUS, K., (Schwerpunktfragen), S. 426.

554 Das Ausmaß der Gewinnberichtigungen nach § 1 AStG

"Das Ausmaß der Berichtigung festzustellen, gehört international zu den schwierigsten Aufgaben des Steuerrechtes, die bisher - trotz ihrer Bedeutung - nur sehr unvollkommen gelöst worden ist."¹⁾ "Wesentliches Merkmal von § 1 Abs. 1 AStG ist, daß diese Vorschrift Gewinnkorrekturen bei der Abweichung vom 'arm's-length' - Prinzip gestattet, ohne anzugeben, was dieses Prinzip konkret beinhaltet."²⁾ Damit beläßt es § 1 AStG insoweit bei der alten Rechtslage, mit der Folge, daß sich Gewinnberichtigungen vor allem auf die Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung und Verwaltungserlasse stützen muß.³⁾

Zur Feststellung eines angemessenen Verrechnungspreises im internationalen Konzern haben sich folgende Methoden herausgebildet⁴⁾: die Preisvergleichsmethode (äußerer und innerer Preisvergleich), Absatzpreismethode, Rohgewinnvergleich sowie das Kostenaufschlagsverfahren.

Gleichgültig welche Methode angewandt wird, ist jedoch darauf zu achten, daß die Verhältnisse des Einzelfalles gebührend gewürdigt

-
- 1) FLICK/WASSERMAYER/BECKER, (AStG), § 1 Anm. 182; Vgl. auch HILLERT, A., (Gewinnverlagerungen), S. 281.
 - 2) BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 191; Vgl. auch HILLERT, A., (Verflechtungen), S. 92; SCHÜLER, R., (Steueroasengesetz), S. 68.
 - 3) Vgl. HÖPPNER, H. D., (Legalitätsprinzip), S. 468 ff.; RAUPACH, A., (Rechtsprechung), S. 224.
 - 4) Zur Reihenfolge in der diese Methoden angewandt werden, zu ihren Voraussetzungen, Vorzügen und Schwächen, sowie den entsprechenden amerikanischen Gewinnberichtigungsrichtlinien vgl. BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 162 ff.; BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 20 f.; ESSNER, J., (Verrechnungspreise), S. 170 ff.; FLICK/WASSERMAYER/BECKER, (AStG), § 1 Anm. 181 ff.; HAAS/BACHER/SCHUEER, (Gestaltung), S. 75 ff.; KILLIUS, J., (Verrechnungspreis), S. 181 ff.; MENCK, Th., (Besteuerung), S. 69; MÜLLER, E., (Preisstellung), S. 482 ff.; PÖPPL, F., (Leistungsentgelt), S. 161 f.; SCHRÖDER, S./HOPPSTÄDTER, K., (Verrechnungspreise), S. 26 ff.; SEIDEL, G., (Gewinnverschiebungen), S. 105 ff.; STROBL, J./ZIRKEL, K., (Verrechnungspreis), S. 467 f.; TIMM, W., Das Außensteuergesetz, S. 2355; TIPKE/KRUSE, (AO), § 217 Anm. 5; WALTER, O. L. (Konzerngewinne), S. 1 ff.; WÖHRLE, W., (AStG), § 1 IV A 5 und IV C 1-3; BFH v. 1.2.1967, BStBl 1967 III, S. 495.

werden. Die Objektivierung, das Abstellen auf das hypothetische Verhalten unabhängiger Dritter darf nicht dazu führen, die Komplexität der wirtschaftlichen Beziehungen, wie sie insbesondere zwischen verbundenen Unternehmen auftreten können, zu negieren.¹⁾ Darüber hinaus wird es den unabhängigen Dritten "in der wirtschaftlichen Wirklichkeit in der reinen Form nur selten geben, selbst unter der Einschränkung, daß es sich um 'gleiche oder ähnliche' Verhältnisse handeln soll."²⁾ Das kann z.B. daran scheitern, daß vergleichbare Geschäfte nur zwischen verbundenen Unternehmen getätigt werden, wobei die Entgeltbemessung bei diesen aber auch nicht frei ist von konzernbedingten Verzerrungen.³⁾ Zum andern fehlt es gerade auf dem Auslandsektor oft an Vergleichsbetrieben.⁴⁾ Trotzdem darf die Inlandspreisbildung nicht ohne weiteres auf den Auslandsmarkt übertragen werden, denn dadurch würde der Fiskus praktisch die Preisdifferenzierungsmöglichkeit zwischen Inlands- und Auslandsmarkt nicht beachten.⁵⁾

Für nicht zutreffend halte ich dagegen die Ansicht BELLSTEDTS,⁶⁾ daß die Ausrichtung der Verrechnungspreise am Verhalten der Konkurrenten zu einer Verletzung des nationalen Kartellverbotes der §§ 1 und 25 Abs. 1 GWB sowie des Art. 85 Abs. 1 EWG-Vertrag führen kann. M.E. kann hier lediglich von einem bewußten Parallelverhalten, nicht aber von einer verbotenen Abstimmung gesprochen werden. Zudem handelt es sich hierbei um die Innenbeziehungen internationaler Konzerne. Entscheidend für das Kartellrecht sind die Bedingungen und Konditionen gegenüber Marktteilnehmern, wel-

-
- 1) "Es ergeben sich nicht selten wirtschaftliche Gründe, die nicht ihren steuerlichen Ursprung haben um von den Normalbedingungen abzuweichen. In diesen Fällen sollte dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt werden, daß er dies dartun kann, um der Gewinnkorrektur zu entgehen." EICHHORN, F.F., (Steuerfluchtgesetz), S. 450, welcher das BFH-Urteil v. 16.3.1967, BStBl 1967 III, S. 626 (Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters) angewendet wissen will. Vgl. auch BFH v. 3.2.1971, BStBl 1971 II, S. 408.
 - 2) HILLERT, A., (Verflechtungen), S. 92.
 - 3) Vgl. BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 148; HILLERT, A., (Gewinnverlagerungen), S. 242. Letzterer weist darauf hin, daß der Welthandel in zunehmender Zahl zwischen verbundenen Unternehmen abgewickelt wird, so daß es in vielen Branchen an dem vom Gesetz ins Auge gefaßten unabhängigen Dritten fehlen wird.
 - 4) Vgl. HILLERT, A., (Gewinnverlagerungen), S. 279.
 - 5) Vgl. dazu auch STROBL, J./ZIRKEL, K., (Verrechnungspreis), S. 467.
 - 6) Vgl. BELLSTEDT, Ch., (Gewinnkorrekturen), S. 245.

che nicht dem Konzern angehören, dazu macht aber § 1 AStG keine Aussage.¹⁾

Gewinnberichtigungen sind selbstverständlich nicht nur bei Verrechnungspreisen für Warenlieferungen, sondern ebenso für Dienstleistungen möglich, wobei die Rechtsprechung des BFH für den innerstaatlichen Bereich nicht ohne weiteres auf den Auslandsektor übertragen werden darf. Während bei inländischen verbundenen Unternehmen eine Abrechnung auf Selbstkostenbasis zulässig ist, verlangt die Verwaltung im Verhältnis zum Ausland einen angemessenen Gewinnaufschlag,²⁾ unter dem Einfluß des § 1 AStG wird man davon ausgehen müssen, daß in Zukunft jener Wert anzusetzen ist, wie er unter unabhängigen Dritten üblich ist.

Etwas anderes gilt für die Konzernumlagen,³⁾ welche sich in Assistenz-, Management- und Kontrolleistungen unterteilen lassen.

- 1) Bedenklich erscheint es dagegen, und insofern stimme ich BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 170 f. zu, wenn im internationalen Bereich für jede Tochtergesellschaft eine bestimmte Rohgewinnspanne gefordert wird. Das ist jedoch nicht so sehr ein Problem des § 1 AStG, sondern muß den fehlenden zwischenstaatlichen Vereinbarungen über korrespondierende Gewinnberichtigungen, sowie einer nicht unbedingt richtigen BFH-Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung zugeschrieben werden. Vgl. BFH v. 1.2.1967, BStBl 1967 III, S. 495.
- 2) Vgl. BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 162 ff.; NEUBAUER, H., (Einlagen), S. 250 ff.; SCHRÖDER, S./HOPPSTÄDTER, K., (Verrechnungspreise), S. 25 ff.; BFH v. 8.11.1960, BFHE 71, S. 706; Erlaß Hessen v. 10.4.1970, BB 1970, S. 335.
- 3) Vgl. dazu und zu den folgenden Ausführungen BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 177 ff.; DEBATIN, H., Außensteuerreformgesetz, S. 268; BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 19 f.; FELIX, G., (Regiekosten), Sp. 19 ff.; FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 1 Anm. 249 ff.; HAAS/BACHER/SCHUEER, (Gestaltung), S. 80 ff.; NEUBAUER, H., (Einlagen), S. 250 ff.; NIEHUS, R.J., (Konzernumlagen), S. 64 ff.; NIEHUS, R.J., (Regie-Kosten), S. 225 ff.; RASCH, H., (Beratungskosten), S. 1094 f.; REUTER, H.P., (Anerkennung), S. II/1 ff.; SEIDEL, G., (Gewinnverschiebungen), S. 138 ff.; WÖHRLE, W., (AStG), § 1 IV A 4; WÜRFELE, P., (Gewinnkorrektur), S. 385 ff. HÖPPNER, H.D., (Gewinnverlagerungen), S. 469, stellt fest, daß Schwierigkeiten bereits dann auftreten, wenn die Finanzbehörden feststellen sollen, welche Leistungen überhaupt erbracht wurden.

Unter Assistenzleistung versteht man Tätigkeiten, welche für die Tochtergesellschaft(en) erbracht werden und ihrer Art nach auch von einem unabhängigen Dritten erledigt werden könnten (Werbung, Überlassung von immateriellen Rechten usw.). Diese Leistungen sind deshalb marktgerecht, unter Beachtung des "arm's-length" Prinzips, zu vergüten. Managementleistungen sind Arbeiten der Muttergesellschaft, welche im Interesse des Gesamtkonzerns liegen und sich vornehmlich auf die Unternehmenspolitik (Finanz- und Investitionsplanung) richten. Soweit sie eigene Managementleistungen der Untergesellschaft ersetzen, sind sie verrechnungsfähig, allerdings existieren für sie keine vergleichbaren Marktpreise, so daß sich die Entgeltbemessung aus dem Kostenaufschlagverfahren ergeben muß, wobei ein Gewinnaufschlag von 10 - 15 % als angemessen gilt.¹⁾ Kontrolleistungen tätigt die Muttergesellschaft ausschließlich in eigenem Interesse in ihrer Rolle als Gesellschafterin. Die entsprechenden Kosten sind weder umlage- noch entgeltfähig.

555 Die Gewinnsschätzung

Wenn die Besteuerungsgrundlagen des § 1 AStG nicht ermittelt oder berechnet werden können und deshalb eine Schätzung nach § 217 AO vorzunehmen ist, "so ist mangels anderer geeigneter Anhaltspunkte bei der Schätzung als Anhaltspunkt von einer Verzinsung für das im Unternehmen eingesetzte Kapital oder einer Umsatzrendite auszugehen, die nach Erfahrung und Üblichkeit unter normalen Umständen zu erwarten ist."²⁾ Die Vorschrift gilt daher nur subsidiär, "der Schätzungsanhalt ist auch für Gewinnkorrekturen zu beachten, die aufgrund anderer Vorschriften auf ein gleiches Ergebnis gerichtet sind."³⁾

Kapitalverzinsung und Umsatzrendite stehen grundsätzlich gleichberechtigt nebeneinander. Welcher Maßstab im konkreten Einzelfall Anwendung findet, richtet sich nach der Güte der Normen für

1) Vgl. BFH v. 2.2.1960, BB 1960, S. 731.

2) § 1 Abs. 3 AStG.

3) Regierungs-Begründung, BT-Drucks. VI/2883, Tz. 51.

diesen konkret zu schätzenden Einzelfall.¹⁾ Für die Praxis werden daraus Meinungsverschiedenheiten entstehen, denn beide Schätzungsanhalte führen nicht zum gleichen Ergebnis, wie HAAS/BACHER/SCHEUER²⁾ an einem einfachen Beispiel gezeigt haben. Kritisch wird zum Begriff "eingesetztes Kapital" vermerkt, daß er vieldeutig ist.³⁾ Man kann darunter sowohl das Eigenkapital, das Eigen- und Fremdkapital sowie das Eigenkapital zusätzlich dem von den Gesellschaftern zur Verfügung gestellten Fremdkapital verstehen.⁴⁾

Die Ratio des § 1 Abs. 3 ASTG geht dahin, eine möglichst zutreffende Schätzung vorzunehmen und so weit wie möglich erst andere geeignete Anhaltspunkte als Schätzungsgrundlage zu verwenden. Es ist deshalb m.E. zulässig, diesen Gedanken auch auf die Interpretation des "eingesetzten Kapitals" zu übertragen mit der Folge, daß immer jene "Kapitalrendite" verwendet wird, welche im konkreten Einzelfall die bestmögliche Basis für zutreffende Vergleichsmöglichkeiten und Einkunftsberichtigungen bietet. Da die Verzinsung des eingesetzten Kapitals an den "üblichen Bedingungen" gemessen werden soll, erscheint mir die Gesamtkapitalrendite als der in der überwiegenden Anzahl der Fälle am besten geeignete Maßstab,⁵⁾ da er weder durch die Kapitalstruktur noch durch die Fremdkapitalzinssätze beeinträchtigt wird,⁶⁾ und somit einen größeren Kreis von Vergleichsmöglichkeiten schafft.

-
- 1) Vgl. DEBATIN, H., Außensteuerreformgesetz, S. 269; FLICK/WASSERMAYER/BECKER, (ASTG), § 1 Anm. 356; WÖHRLE, W., (ASTG), § 1 IV C 5.
 - 2) Vgl. HAAS/BACHER/SCHEUER, (Gestaltung), S. 68 f.; siehe auch BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (ASTG), S. 21.
 - 3) Vgl. EBLING, K., (Betriebsprüfung), S. 224; EICHHORN, F.F., (Steuerfluchtgesetz), S. 450; FLICK/WASSERMAYER/BECKER, (ASTG), § 1 Anm. 362 ff.; HAAS/BACHER/SCHEUER, (Gestaltung), S. 67; OFFERHAUS, K., (Schwerpunktfragen), S. 427; SALDITT, F., (Entgelt), S. 122.
 - 4) Vgl. TELKAMP, H.J., Der Außensteuergesetz-Entwurf, S. 101, FN 45.
 - 5) So auch JAHRMARKT, M./FISCHER, G., (Steuervorteile), S. 165; TIMM, W., Das Außensteuergesetz, S. 2356; WÖHRLE, W., (ASTG), § 1 IV C 3. Anderer Ansicht: BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 194; EBLING, K., (Betriebsprüfung), S. 224; FLICK/WASSERMAYER/BECKER, (ASTG), § 1 Anm. 366-368; OFFERHAUS, K., (Schwerpunktfragen), S. 428 und wohl auch VOGEL, H., (Schwerpunkte), S. 1403 welche das Eigenkapital zuzüglich Gesellschafterdarlehen als "eingesetztes Kapital" werten. Enger auch BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (ASTG), S. 21, welche nur das Eigenkapital gelten lassen. Unklar HAAS/BACHER/SCHEUER, (Gestaltung), S. 67.
 - 6) Vgl. HAAS/BACHER/SCHEUER, (Gestaltung), S. 67. Die bezahlten Zinsen für das aufgenommene Kapital sind selbstverständlich von den "üblichen Zinsen" abzusetzen. So WÖHRLE, W., (ASTG), § 1 IV C 3.

Die "Rendite des eingesetzten Kapitals" wird in der Betriebswirtschaftslehre dann verwendet, wenn die Rentabilität von Investitionsvorhaben zu prüfen ist. Auch diese Rentabilitätsrechnung kommt einer Betrachtung der Gesamrentabilität näher als der Eigenkapitalrentabilität, da dem investierten Kapital im allgemeinen nicht direkt bestimmte Eigen- und/oder Fremdkapitalteile zugerechnet werden können.

FLICK/WASSERMEYER/BECKER¹⁾ weisen darauf hin, daß für Fremddarlehen bereits ein Zins erwirtschaftet werden muß, so daß daneben nicht noch einmal eine Kapitalrendite erwirtschaftet werden kann.

Nur angedeutet, nicht aber beantwortet werden kann hier die Frage der "üblichen Verzinsung"²⁾ sowie das Problem, in welchem Verhältnis der Schätzungsbetrag zur Höhe der Einkünfteverlagerung stehen muß.³⁾

-
- 1) Vgl. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 1 Anm. 369.
 - 2) Vgl. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 1 Anm. 371 ff.; HAAS/BACHER/SCHUEER, (Gestaltung), S. 67 ff.; OFFERHAUS, K., (Schwerpunktfragen), S. 427; WÖHRLE, W., (AStG), § 1 IV C 3.
 - 3) Vgl. SALDITT, F., (Entgelt), S. 122 und OFFERHAUS, K., (Schwerpunktfragen), S. 427. Letzterer bringt als Beispiel den Fall, daß ein Unternehmen nur etwa 40 % seines Umsatzes mit einer nahestehenden Person im Ausland zu unüblichen Bedingungen abschließt. OFFERHAUS will nur den Prozentsatz des eingesetzten Kapitals angemessen verzinsen, welcher dem Prozentsatz entspricht, der zu Lasten des deutschen Fiskus mit nahestehenden Personen getätigt wurde. Diese lobenswerte Ansicht dürfte sich kaum verwirklichen lassen. Sind die unüblichen Bedingungen mit "frisiierten" Verrechnungspreisen identisch, so fehlt jeder Anhalt, wieviel Prozent des Umsatzes unüblich waren, da die Größe "Umsatz" eben durch die unrichtigen Verrechnungspreise verzerrt ist.
Kritisch dazu auch HILLERT, A., (Gewinnverlagerungen), S. 279.

556 Die Besteuerung der verdeckten Gewinnausschüttung und verdeckten Einlage

Betreibt ein internationaler Konzern bewußt Gewinnverschiebungen zwischen deutschen und schweizerischen verbundenen Unternehmen, so wird es sich dabei zumeist um Gewinnverschiebungen zugunsten des schweizerischen Unternehmens handeln. Befindet sich die Tochtergesellschaft im Inland, die Muttergesellschaft in der Schweiz, so handelt es sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung und im umgekehrten Fall um eine verdeckte Einlage.¹⁾

Soweit Klarheit über die Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung besteht²⁾, macht es für die Tochtergesellschaft grundsätzlich keinen Unterschied, ob sich die Muttergesellschaft im In- oder Ausland befindet. Die verdeckte Gewinnausschüttung unterliegt dem Steuersatz von 51 %, ³⁾ da sie nicht zu den berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen i.S. des § 19 Abs. 3 KStG gehört. Anders jedoch die Besteuerung der Muttergesellschaft. Sofern sie Sitz und Geschäftsleitung im Ausland hat, ist sie im Inland beschränkt steuerpflichtig aufgrund des § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG, §§ 2 Abs. 1, 6 Abs. 1 KStG.⁴⁾ Dies gilt unabhängig davon, ob die verdeckte Gewinnausschüttung auf überhöhte Aufwendungen oder zu niedrige Erträge der inländischen Tochtergesellschaft zurückzuführen ist.⁵⁾ Nach nationalem Steuerrecht unterliegt auch die verdeckte Gewinn-

-
- 1) FLICK/WASSERMAYER/BECKER, (AStG), § 1 Anm. 233 verwenden für die grenzüberschreitende verdeckte Einlage den Begriff "verdeckte Zuführung".
 - 2) Falls bei grenzüberschreitenden Sachverhalten eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht von beiden beteiligten Finanzverwaltungen anerkannt wird, bedarf es allerdings eines Verständigungsverfahrens um Doppelbelastungen zu vermeiden. Vgl. BREZING, K., (Doppelbesteuerung), Sp. 275 ff.
 - 3) Vgl. SCHÜLER, R., (Steueroasengesetz), S. 67, welcher annimmt, daß die hohe Gesamtsteuerlast auf verdeckten Gewinnausschüttungen dazu führt, daß jede verantwortungsbewußte Geschäftsleitung ein Interesse daran hat, verdeckte Gewinnausschüttungen zu vermeiden. Im Einzelfall mag diese Ansicht durchaus zutreffen. Was jedoch die deutschen Tochtergesellschaften ausländischer Mineralölkonglomerate anbelangt, so scheinen die relativ geringen ausgewiesenen Gewinne der Töchter daraufhin zu deuten, daß die Geschäftsleitung der ausländischen Muttergesellschaften das Steuerrisiko bedeutend geringer einschätzen als dies von SCHÜLER angenommen wird.
 - 4) Vgl. HERMANN/HEUER, (EStG), § 49 Anm. 34.
 - 5) Anderer Ansicht BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 39 f. und 408 f.

ausschüttung der Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % (§§ 43 Abs. 1 Nr. 1, 44 Abs. 1 EStG). Im Verhältnis zur Schweiz gilt jedoch eine Besonderheit. Während es nach Art. 10 Abs. 3 Satz 1 DBAS für die offene Gewinnausschüttung bei der deutschen Kapitalertragsteuer in voller Höhe bleibt, gilt nach Satz 3 derselben Vorschrift ein maximaler Quellensteuersatz von 10 %.¹⁾ Diese Reduzierung der deutschen Kapitalertragsteuer erscheint gerechtfertigt, da es bei der verdeckten Gewinnausschüttung nicht zum "Ausländereffekt"²⁾ des gespaltenen Körperschaftsteuersatzes kommt.³⁾

Liegt eine verdeckte Einlage vor, Muttergesellschaft gewährt der ausländischen Tochtergesellschaft Vorteile, so führt dies auf dem Beteiligungskonto der Muttergesellschaft zu einer entsprechenden, gewinnerhöhenden Aktivierung.⁴⁾ Im Hinblick darauf, daß es die deutsche Muttergesellschaft in der Hand hat, die der Tochtergesellschaft gewährten Vorteile mit Hilfe des Schachtelprivilegs gemäß Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b DBAS steuerfrei wieder an sich ausschütten zu lassen und keine Teilwertabschreibung auf die Beteiligung vorzunehmen, veranlaßt NEUBAUER⁵⁾ zu dem Vorschlag, die gewährte Vorteilszuwendung als beteiligungsähnliche Forderung zu aktivieren, wenn nur der Ertrag, nicht aber das Vermögen der ausländischen Gesellschaft berührt werden.⁶⁾

-
- 1) Vgl. BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 409; KREILE, P., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 1233. Dabei ist darauf zu achten, daß auch die Übernahme des Steuerabzuges durch den Abzugsschuldner ebenfalls als verdeckte Gewinnausschüttung zu werten ist. Vgl. BFH v. 21.12.1972, BStBl 1973 II, S. 449 und die Urteilsanmerkung bei HILLERT, A., (Außensteuerrecht), S. 514 ff.
 - 2) Vgl. S. 30 f. dieser Arbeit.
 - 3) Vgl. BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 120.
 - 4) Vgl. BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 166; BOPP, G., (Konzernbesteuerung), S. 107; FLICK/WASSERMAYER/BECKER, (AStG), § 1 Anm. 245; WÖHRLE, W., (AStG), § 1 IV A 8.
 - 5) Vgl. NEUBAUER, H., (Einlagen), S. 251; ähnlich auch WÜRFELE, P., (Gewinnkorrektur), S. 391; zustimmend auch BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 180.
 - 6) Vgl. BFH v. 3.2.1971, BFHE 101, S. 501.

Zum gleichen Ergebnis gelangen SCHRÖDER/HOPPSTÄDTER,¹⁾ wenn von vornherein die Absicht bestand, die zugeführten Mittel wieder ins Inland zurückfließen zu lassen.

1) Vgl. SCHRÖDER, S./HOPPSTÄDTER, K., (Verrechnungspreise), S. 25 f. Der Nachweis, den m.E. die Finanzverwaltung erbringen müßte, dürfte jedoch sehr schwer zu führen sein. Das gilt auch für den Vorschlag WÖHRLES, (AStG), § 1 IV A 10, die Dividendenzahlungen in solchen Fällen als Kapitalrückzahlung zu qualifizieren.

6 Die Wahl zwischen Tochtergesellschaft und Betriebstätte¹⁾

Betrachtet man die Auslandstätigkeit großer und mittlerer Unternehmen, so fällt auf, daß die rechtlich selbständige Tochtergesellschaft das Auslandsengagement in Form der rechtlich unselbständigen Betriebstätte an Bedeutung bei weitem übertrifft. Das gilt sowohl für die Direktinvestitionen der amerikanischen Unternehmen auf dem Weltmarkt,²⁾ als auch für die Tätigkeit deutscher Unternehmen in Europa und Übersee.³⁾ Trotz der relativen räumlichen Nähe erfolgen auch die meisten Investitionen, welche Deutsche in der Schweiz vornehmen, in der rechtlichen Einkleidung als AG oder GmbH.⁴⁾

Es liegt im Rahmen dieser Arbeit nahe, die Gründe für eine solche Entwicklung zunächst im nationalen und internationalen Steuerrecht beider Staaten zu suchen. Dabei kann naturgemäß noch nicht auf das Außensteuerreformgesetz und das DBAS 71 zurückgegriffen werden; für die bisherige Entwicklung war allein das nationale Steuerrecht bis zum Jahre 1971 sowie das DBAS 31/59 maßgebend. Nach dieser Rechtslage waren schweizerische Betriebstättergewinne von der deutschen Besteuerung freigestellt und zwar unabhängig davon, aus welchen Tätigkeiten solche Einkünfte flossen. Das DBAS 31/59 gewährte diese Betriebstättenfreistellung also auch in jenen Fällen, in denen die Betriebstätte schädliche Einkünfte i.S. des neuen § 8 AStG erzielte, der Abschirmeffekt der ausländischen Betriebstätte war unter der Geltung des DBAS 31/59 mithin größer als bei der jetzigen Rechtslage.

1) Vgl. auch die allgemeinen Ausführungen bei HAAS, G., (Betriebstätte), S. 89 ff., und die Tabellen auf S. 208 - 210 dieser Arbeit.

2) Vgl. BARLOW, E.R., (Management), S. 78.

3) Vgl. BARLOW, E.R., (Management), S. 78; DEUTSCHE BUNDESBANK, Monatsberichte, Dezember 1965, S. 19 ff.; VOGEL, H., (Kapitalinvestitionen), S. 54.

Daß dies kein modischer Trend ist zeigen Veröffentlichungen aus den 30er Jahren, in denen darauf hingewiesen wurde, daß die deutschen Investitionen im Ausland bereits vor dem 1. Weltkrieg tendenziell in der Form der Unternehmung des ausländischen Rechtes erfolgte. Vgl. BIRKENKAMP, F., (Industrie-Anlagen), S. 26.

4) Vgl. DOBER, W., (Gründung), S. 610; FLICK, H., (Internationale Steuerfälle), S. 452.

Auch für die Wirtschaftstätigkeit selbständiger Tochtergesellschaften kam es nicht auf die Art der erzielten Einkünfte an. In schweizerischen Kapitalgesellschaften thesaurierte Gewinne waren der deutschen Besteuerung auf jeden Fall entzogen, erst bei Gewinnausschüttung trat wieder deutsche Steuerpflicht ein, allerdings mit der gewichtigen Folge, daß lediglich eine Anrechnung der schweizerischen Steuern stattfand, weil das DBAS 31/59 seitens der BRD kein internationales Schachtelprivileg kannte.

Für die von deutschen Kapitalgesellschaften errichteten schweizerischen Betriebstätten bzw. Tochtergesellschaften gestaltete sich die schweizerische Besteuerung bei Gewinnthesaurierung gleich, die Gewinnausschüttung an das inländische Stammunternehmen brachte dagegen nochmals eine Steuerbelastung seitens der Tochtergesellschaft, so daß diese gegenüber der Betriebstätte auf jeden Fall benachteiligt war.¹⁾ Steuerliche Aspekte können also nicht das ausschlaggebende Motiv für die Bevorzugung selbständiger ausländischer Stützpunkte in der Schweiz gewesen sein, jedenfalls soweit es ausschließlich aktiv tätige Auslandsunternehmen betrifft.²⁾

Da das neue DBAS die steuerlichen Nachteile der Tochtergesellschaften vermindert - von Beseitigung kann hier nicht gesprochen werden, da zumindest eine schweizerische Quellensteuer in Höhe von 15 % aufrechterhalten bleibt - indem die empfangenen Dividenden bei der deutschen Muttergesellschaft steuerfrei vereinnahmt werden können (Schachtelprivileg), wird sich die Präferenz für Tochtergesellschaften eher noch verstärken. Das gilt selbstverständlich nur insoweit, als die bisherigen Gründe, welche für die Tochtergesellschaft sprachen, weiterbestehen.

Die Wahl eines deutschen Personen- oder Einzelunternehmens zwischen schweizerischer Betriebstätte oder Tochtergesellschaft hat sich durch die Rechtslage seit Bestehen des Außensteuerreform-

-
- 1) Die Annahme, daß sich eine dauernde Gewinnthesaurierung in der Auslandstochter nicht durchführen läßt, erscheint insbesondere bei Großkonzernen realistisch, besonders, wenn diese auf hohe Ausschüttungen an ihre Aktionäre aus Gründen der Öffentlichkeitsarbeit, der Kurspflege usw. angewiesen sind.
 - 2) Etwas anderes galt für Basisgesellschaften, welche in der Form einer GmbH betrieben wurden.

gesetzes und des DBAS 71 nicht wesentlich geändert, von der gewichtigen Ausnahme abgesehen, daß natürlich auch Personengesellschaften und Einzelunternehmen auf die Qualifikation der Art der Einkünfte ihrer ausländischen Stützpunkte achten müssen. Aus steuerlichen Gründen war damals und ist jetzt der Betriebstätte der Vorrang einzuräumen, da der Transfer der Auslandsgewinne ins Inland bei der Betriebstätte steuerfrei erfolgt, während empfangene Dividendenausschüttungen nochmals der deutschen Einkommensteuer unterliegen, allerdings unter Anrechnung schweizerischer Quellensteuern.¹⁾ (Das Außensteuerreformgesetz brachte hier nur Erleichterungen bei der Gewerbesteuer.) Auch die steuerlich wirksame Berücksichtigung von Auslandsverlusten ist bei der Betriebstätte in größerem Umfang möglich als bei Tochtergesellschaften. Gerade hier wird jedoch deutlich, daß die Wahl der Rechtsform nicht einseitig unter steuerlichen Aspekten gesehen werden darf, denn das Ziel "Risikoabschirmung" spricht eindeutig für die rechtlich selbständige Tochtergesellschaft. Sollen die Auslandsgewinne jedoch auf Dauer im Ausland thesauriert werden, kann es vorteilhaft sein, eine schweizerische Kapitalgesellschaft zu gründen.²⁾ Die dort thesaurierten Gewinne lassen den Progressionsvorbehalt des Art. 24 Abs. 1 DBAS ins Leere laufen, während "thesaurierte" Betriebstättengewinne dieses nicht vermögen. Der Einzelunternehmer, welcher vor der Wahl Betriebstätte oder Kapitalgesellschaft steht, sollte jedoch beachten, daß diese beiden Alternativen selbst bei gleichem internen schweizerischen Standort nur für eine fest vorgegebene Gewinnsituation miteinander vergleichbar sind, da sich die schweizerische Besteuerung in den genannten Fällen einmal an natürlichen oder juristischen Personen orientiert.

Bleibt die Frage, ob die Tochtergesellschaft größere Möglichkeiten zur "Gewinnverlagerung" bietet als eine vergleichbare Betrieb-

-
- 1) Eine deutsche Personengesellschaft ist insoweit gegenüber einer deutschen Kapitalgesellschaft, welche die gleiche Beteiligung an der ausländischen Tochtergesellschaft hält, benachteiligt. Das gilt jedoch nur für den Fall der Gewinnthesaurierung bei der inländischen Muttergesellschaft.
 - 2) Hierin liegt überhaupt der große Vorteil ausländischer, aktiv tätiger Tochtergesellschaften. Die inländische Spitzeneinheit, sei es Einzel- bzw. Personenunternehmen oder Kapitalgesellschaft hat es bei Mehrheitsbeteiligungen in der Hand, den Zeitpunkt der Dividendenausschüttung der Tochtergesellschaft zu bestimmen.

stätte. Sicher ist zunächst einmal, daß das Rechnungswesen einer Tochtergesellschaft in aller Regel eine größere Selbständigkeit aufweist als dasjenige einer Betriebstätte.¹⁾ Auch die arm's - length-Klausel für die Abwicklung der Geschäfte zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft wird konsequenter angewandt, als es im Hinblick auf die Betriebstätte geschieht. (Der Abschluß steuerlich wirksamer Darlehens-, Lizenz- und ähnlicher Verträge zwischen Stammhaus und Betriebstätte wird nur unter sehr einschränkenden Bedingungen gebilligt.²⁾) Daraus folgt zwar, daß es möglich sein muß, von der hochbesteuerten inländischen Muttergesellschaft Lizenzzahlungen³⁾ usw. an die niedrig besteuerte Auslandstochter⁴⁾ fließen zu lassen (immer unter der Voraussetzung, daß die fraglichen Patente tatsächlich der Tochtergesellschaft gehören), ob der so gewonnene Steuervorteil jedoch die Wahl der Unternehmungsform in hinreichendem Maße beeinflussen kann, erscheint zweifelhaft. Der Steuervorteil wird nämlich reduziert, wenn die von der Auslandstochter vereinnahmten Lizenzgewinne an die Muttergesellschaft wieder in Form von Dividenden ausgeschüttet werden.

Im Übrigen sollte sich kein Unternehmen durch die Möglichkeit der Gewinnverlagerung zu Auslandsinvestitionen verleiten lassen.⁵⁾

-
- 1) Das schließt nicht aus, daß sich auch eine schweizerische Tochter einheitlichen Konzernrechnungslinien unterwirft. Vgl. WYENBERGH, W. van den, (Niederlassungen), BdW v. 10.3.1972, S. 1.
 - 2) Vgl. Art. 7 Anm. 15 OECD-Musterabkommen; BOPP, G., (Betriebsstättenbesteuerung), S. 97.
 - 3) Zwischen Betriebstätte und Stammhaus wäre lediglich eine Kostenverteilung möglich, während die TG durch die Lizenzvergabe an die Muttergesellschaft durchaus einen Gewinn erzielen kann. Vgl. KORMANN, H., (Steuerpolitik), S. 106 f.
 - 4) Die Gewinnverlagerung von der Mutter- auf die Tochtergesellschaft läßt sich nur mit Hilfe der (umstrittenen) "verdeckten Einlage" und neuerdings mit § 1 AStG erfassen. Die schärfste und wohl auch gebräuchlichste Waffe der Finanzverwaltung, das "Instrument der verdeckten Gewinnausschüttung", kommt hier nicht zum Zuge, zweifellos ein Vorteil für den inländischen Steuerpflichtigen.
 - 5) GREWILICH, K.W., (Direktinvestitionen), S. 369, weist darauf hin, daß eine exzessive Manipulation der Transferpreise bei der Führung der "ausgebeuteten" Tochtergesellschaft größtes Unbehagen auslöst, was dazu führt, daß die in einem multinationalen Unternehmen ohnehin vorhandenen, zentrifugal wirkenden nationalen Kräfte, gefährlich verstärkt werden. Dieser Einwand gegen die Verrechnungspreispolitik übersieht m.E. aber, daß es multinationale Unternehmen durchaus in der Hand haben, neben den steuerlich wirksamen auch andere, konzerninterne Verrechnungspreise anzuwenden, welche ausschließlich dem Ziel der konzerninternen Erfolgskontrolle dienen und in der "offiziellen" Buchführung der Konzernunternehmen nicht in Erscheinung treten.

Falls diese Gewinnverlagerungen nämlich durch den Ansatz überhöhter bzw. zu geringer Verrechnungspreise usw. erreicht werden sollen, ist der steuerliche Erfolg derartiger Gewinnverlagerungen äußerst zweifelhaft. Ob ein bestimmter Wertansatz von der Finanzverwaltung akzeptiert wird, zeigt sich oftmals erst anlässlich einer Betriebsprüfung, in der die Sachverhalte mehrerer Jahre überprüft werden. Es erscheint zweifelhaft, ob der dann erfolgten Berichtigung der Verrechnungspreise und des Einkommens beim inländischen Stammunternehmen eine entsprechende Korrektur bei der ausländischen Tochtergesellschaft folgt.¹⁾ Gegebenenfalls muß daher mit entsprechenden Doppelbesteuerungen gerechnet werden, welche eine jahrelang sorgfältig geplante und unter steuerlichen Aspekten durchgeführte Verrechnungspreispolitik ad absurdum führen. Vielfach scheinen internationale Konzerne durchaus gewillt zu sein, zutreffende Wertansätze zu verwenden,²⁾ jedoch ist es außerordentlich schwierig, objektiv richtige Werte zu finden, und auch die beteiligten Finanzverwaltungen veröffentlichen keine klaren und aufeinander abgestimmten Wertansätze.³⁾

Es ist diese Ungewißheit, welche den Leistungsaustausch innerhalb eines internationalen Konzerns behindert und nicht ein im Einzelfall unzutreffender Wert. In erster Linie fehlt ein System zur Ermittlung der Wertansätze,⁴⁾ ob mit diesem System in jedem Fall ein "angemessener" Wert gefunden wird, erscheint gegenwärtig zweitrangig.⁵⁾

-
- 1) Vgl. BERGSTEINER, W., (Gewinnverlagerungen), S. 59; GRASMANN, G., (Außensteuerreformgesetz), S. 80.
 - 2) Vgl. BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 169; GEERTMAN, J., (Steuerpolitik), S. 26; GRASMANN, G., (Außensteuerreformgesetz), S. 81; SCHÜLER, R., (Steuerasengesetz), S. 67; RÄDLER, A. J., (Steuerplanung), S. 103 ff., weist darauf hin, daß die Wahl der Verrechnungspreise der schwierigste Punkt der internationalen Steuerplanung ist.
 - 3) Vielfach wird deshalb auch gefordert, die internationalen Gewinnberichtigungsvorschriften aufeinander abzustimmen. Vgl. DEBATIN, H., (Fortentwicklung), S. 79; MENCK, Th., (Besteuerung), S. 70; STROBL, H., (Rechtsprechung), S. 85 ff.
 - 4) Vgl. BERGSTEINER, W., (Gewinnverlagerungen), S. 143; MENCK, Th., (Besteuerung), S. 70; NEUBAUER, H., (Einlagen), S. 251.
 - 5) Die US-Regulations wollen ein solches System schaffen. Vgl. KILLIUS, J., (Verrechnungspreise), S. 181 ff.; MENCK, Th., (Besteuerung), S. 75; WALTER, O. L., (Konzerngewinne), S. 1 ff.

Als steuerlicher Vorteil der Tochtergesellschaft verbleibt die Tatsache, daß die Bücher nur nach dem Recht des betreffenden Sitzstaates geführt werden müssen, während bei Betriebstätten zumindest wesentliche Teile der Auslandsbuchführung den deutschen handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften angepaßt werden müssen. In der Praxis erweist sich auch die Trennung des Vermögens bzw. der Einkünfte zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft als weniger problematisch. Einzelne Kantone gewähren zudem die Steuervergünstigungen nur "inländischen" Unternehmen, so daß auch dieser Gesichtspunkt für die Tochtergesellschaft spricht.¹⁾

Entscheidend für die Wahl der Tochtergesellschaft als ausländischer Stützpunkt sind jedoch betriebswirtschaftliche Gründe, die hier nicht näher erläutert, sondern nur auszugsweise beispielhaft aufgezählt werden.²⁾ Anonymität der Kapitalgeber, besserer Zugang zum Kapitalmarkt, Haftungsbeschränkung bei risikoreichen Auslandsinvestitionen, Kooperationsmöglichkeiten der Tochtergesellschaften, flexiblere Organisationsstruktur³⁾, die schwierigen Fragen der Vermögenskonsolidierung werden weitgehend vermieden.⁴⁾

Klammert man die Basisgesellschaften aus, so sind zur Zeit etwa 800 deutsche Stützpunkte in der Schweiz vorhanden⁵⁾, wobei die

1) Vgl. KORMANN, H., (Steuerpolitik), S. 120 und S. 49 dieser Arbeit.

2) Vgl. BIRKENKAMP, F., (Industrie-Anlagen), S. 69; BRAUN VON STUMM, E., (Dachgesellschaften), S. 13 f.; DORNIS, P., (Public Relations), S. 96; FLICK, H., (Basisgesellschaften), S. 418 f.; GIESECKE, H., (Industrieinvestitionen), S. 85; HANGARTER, D., (Niederlassungsmöglichkeiten), S. 612; HUPPERT, W., Internationale Industriekonzerne, S. 18; KORMANN, H., (Steuerpolitik), S. 119; KÜPPERSBUSCH, O. E., (Finanzpolitik), S. 190; RÄDLER, A. J., (Wettbewerbsverzerrungen), S. 30; REUTER, H. P., (Organisation), S. 169.

3) Das gilt selbstverständlich nur hinsichtlich der betriebswirtschaftlichen Organisationsstruktur. Die rein rechtlichen Bestimmungen über die Leitung einer AG (in der Schweiz durch den Verwaltungsrat) sind vordergründiger Natur.

4) Die Aufstellung von Konzernabschlüssen bezieht sich nur auf inländische Unternehmungen (§ 329 Abs. 2 AktG).

5) Vgl. o.V., Wachsende Zahl deutscher "Töchter" in der Schweiz, S. 195.

Zahl der eigentlichen Produktionsfirmen zwischen 50 - 100 liegt.¹⁾ Der Großteil dieser Firmen nimmt Vertriebsaufgaben war.²⁾ Daraus ergibt sich, daß nicht immer der steuerlich günstigste Kanton, sondern jener Kanton als Standort gewählt wurde, welcher die größtmögliche Marktnähe versprach.³⁾ In der Schweiz sind dies die Kantone Zürich, Basel-Stadt, Basel-Land und Genf, in denen auf 6 % der Landesfläche ein Drittel der schweizerischen Bevölkerung lebt.⁴⁾

Der Grund für diese geringe "aktive" Tätigkeit deutscher Unternehmen in der Schweiz ist wohl nicht zuletzt im prekären Arbeitskräftemangel⁵⁾ zu suchen, welcher selbst schweizerische Unternehmen im grenznahen Raum dazu zwang, Direktinvestitionen in Baden-Württemberg vorzunehmen, obwohl sie sich damit der höheren deutschen Besteuerung unterwarfen.⁶⁾

-
- 1) Vgl. o.V., Wachsende Zahl deutscher "Töchter" in der Schweiz, S. 195.
 - 2) Vgl. MEYER-MARSILIUS, H.J., (Niederlassungen), S. 489.
 - 3) Vgl. WYENBERGH, W.van den, (Niederlassungen), BdW v. 4.2.1972, S. 1.
 - 4) Vgl. WYENBERGH, W.van den, (Standortwahl), S. 217 und CHRISTOFFEL, M., (Standortwahl).
 - 5) Vgl. HANGARTER, D., (Niederlassungsmöglichkeiten), S. 609; WYENBERGH, W.van den, (Niederlassungen), BdW v. 15.2.1972, S. 1.
 - 6) Vgl. MEYER-MARSILIUS, H.J., (Niederlassungen), S. 428.

Tabelle 14

Sachverhalt: In der BRD unbeschränkt steuerpflichtige Personen halten Anteile an einer schweizerischen Kapitalgesellschaft, welche ihren Gewinn nach Steuern ausschüttet.
Der Wert der Beteiligung beträgt 500.

Deutscher Anteilseigner	Kapitalge- sellschaft		Personenge- sellschaft		Privatperson	
Beteiligungs- höhe	minde- stens 25 %	unter 25 %	minde- stens 25 %	unter 25 %	minde- stens 25 %	unter 25 %
Gewinn der schw. Gesellschaft vor Steuern	100	100	100	100	100	100
- Schw. Ertrag- steuer	25	25	25	25	25	25
Nettogewinn = Ausschüttung	75	75	75	75	75	75
- Quellensteuer ¹⁾	11,25	11,25	11,25	11,25	11,25	11,25
	63,75	63,75	63,75	63,75	63,75	63,75
- Deutsche ²⁾ Steuern	---	39,20	31,90	37,72	31,90	31,90
Gewinn nach Steuern	63,75	24,55	31,85	26,03	31,85	31,85

1) Es ist hier nur die der Schweiz lt. DBAS verbleibende Quellensteuer aufgeführt.

2) Darunter fallen: ESt, KSt, GewSt und VSt.
Vgl. zu den Einzelheiten der Berechnung die S. 153 ff. dieser Arbeit.

Tabelle 15

Sachverhalt: In der BRD unbeschränkt steuerpflichtige Personen beziehen Betriebstätteneinkünfte aus der Schweiz. Das Betriebstättenvermögen beträgt 500. Die Betriebstätte erzielt ausschließlich Einkünfte aus aktiver Tätigkeiten unter Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr.

Deutsche unbeschränkt steuerpflichtige Person	Kapitalgesellschaft	Natürliche Person
Gewinn der schweizerischen Betriebstätte vor Steuern	100	100
- Schweizerische ¹⁾ Ertragsteuern	<u>25</u>	<u>25</u>
Nettogewinn	75	75
- Deutsche Steuern	<u>--</u>	<u>--</u>
	75	75

1) Aus Vereinfachungsgründen wird unterstellt, daß die schweizerischen Ertragsteuern für juristische und natürliche Personen im vorliegenden Fall gleich sind.

Tabelle 16

Sachverhalt: In der BRD unbeschränkt steuerpflichtige Personen "beziehen" Betriebstätteneinkünfte aus der Schweiz. Das Betriebstättenvermögen beträgt 500. Die Betriebstätte erzielt ausschließlich Einkünfte, welche nicht aus aktiver Tätigkeit unter Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr stammen.

Deutsche unbeschränkt steuerpflichtige Person	Kapitalgesellschaft	Natürliche Person
Gewinn der Betriebstätte vor Steuern	100	100
- Schweizerische Ertragsteuer	<u>25</u>	<u>25</u>
Nettogewinn	75	75
- Deutsche KSt (52,53 %)	52,53	
Steueranrechnung	<u>25</u>	
	27,53	
- Vermögensteuer	5,0	5,0
- Deutsche Einkommensteuer (54,5 %)		51,77
Steueranrechnung		<u>25</u>
		26,77
Gewinn nach Steuern	<u>42,47</u>	<u>26,77</u>
		43,23

Teil D

Die Besteuerung der Basisgesellschaft

1 Allgemeines

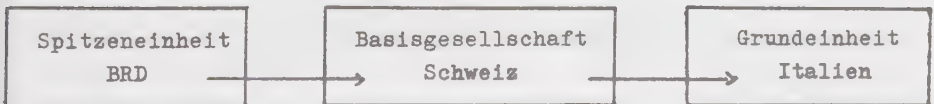
11 Begriff der Basisgesellschaft

Der Begriff "Basisgesellschaft", erstmals von GIBBONS¹⁾ verwendet, hat sich im Laufe der Zeit vorwiegend im Zusammenhang mit der internationalen Steuerflucht, sowie den Steuerfluchtbekämpfungsmaßnahmen durchgesetzt.²⁾

Allgemein gilt eine Basisgesellschaft als eine eigene Rechtspersönlichkeit in einem mindestens dreistufigen Unternehmensaufbau und zwar zwischen einer wie auch immer gearteten Spitzeneinheit³⁾ und den Grundeinheiten.³⁾

Als weiteres Merkmal verdient festgehalten zu werden, daß sich Spitzeneinheit, Basisgesellschaft und Grundeinheit nicht im selben Staat betätigen. SCHMID⁴⁾ unterscheidet "typische" und "atypische" Basisgesellschaften:

1.) "Typischer Fall"



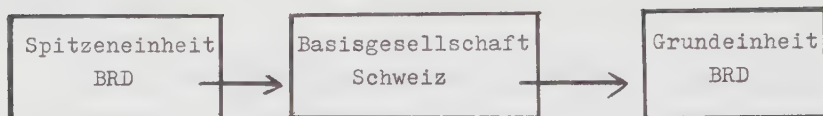
1) Vgl. GIBBONS, W.J., (Tax Factors), S. VIII.

2) Vgl. von BERINGE, (Basisgesellschaften), S. 177 ff.; DEBATIN, H., Die internationalen Basisgesellschaften, S. 9 ff.; EICH-HORN, F.F., (Basisgesellschaft), S. 239 ff.; HAAS, G., Die Basisgesellschaft - Manipulations- oder Integrationsform?, S. 65 ff.

3) Als "Spitzeneinheit" kommt sowohl eine Kapitalgesellschaft, ein Personenunternehmen, ein Einzelunternehmen, als auch eine natürliche Person mit ihrem Privatvermögen in Betracht. Der Spitzeneinheit sind also keine anderen Unternehmen mehr vorgeschaltet. "Grundeinheiten" sind jene Wirtschaftsbetriebe, denen keine anderen, rechtlich selbständigen Unternehmen mehr nachgeschaltet sind. Vgl. KÜPPERBUSCH, O.E., (Finanzpolitik), S. 34.

4) Vgl. SCHMID, A., (Steuerflucht), S. 53.

2.) "Atypischer Fall"¹⁾

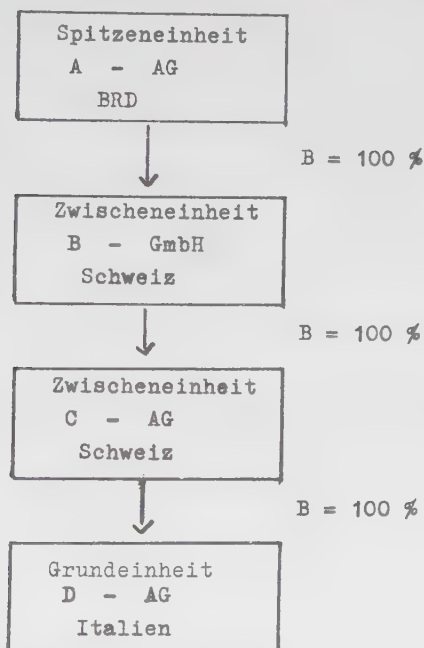


Daraus folgert SCHMID, "daß die Basisgesellschaft eine zwischen Kapitalgeber und Kapitalnehmer geschaltete Gesellschaft ist, wobei die zwischengeschaltete Gesellschaft ihren Sitz immer außerhalb des Staates bzw. der Staaten von Kapitalgeber und Kapitalnehmer haben muß. Es sind also zwei zwischenstaatliche Basisverhältnisse notwendig."²⁾

Eine ähnliche Definition gibt RÄDLER: "Als Basisgesellschaft bezeichnet man ein in der Regel mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattetes wirtschaftliches Gebilde, dessen wirtschaftliche Interessen, welche ihm von einem oder mehreren beherrschenden ausländischen Kapitalgebern übertragen wurden, sich überwiegend im Ausland befinden."³⁾ Richtig an letzterer Definition ist sicherlich, daß die Basisgesellschaft von mehreren natürlichen und/oder juristischen Personen beherrscht werden kann, wenngleich die Beherrschung durch eine ausländische Person der Regelfall sein wird.⁴⁾ Die wirtschaftlichen Interessen der Basisgesellschaft befinden sich überwiegend außerhalb ihres Sitzlandes.⁵⁾

- 1) DEBATIN, H., (Einkommens- und Vermögensverlagerungen), S. 1067, bezeichnet die Konstruktionen als "Kreislauffälle" und EICHHORN, F.F., (Basisgesellschaft), S. 241, spricht von "illegitimen" Basen.
- 2) SCHMID, A., (Steuerflucht), S. 53. (Im Original gesperrt.)
- 3) RÄDLER, A.J., (Basisgesellschaft), Sp. 551.
- 4) Vgl. RÄDLER, A.J., (Basisgesellschaft), Sp. 551 ff.; SCHMID, A., (Steuerflucht), S. 54 FN 5; STRIEGEL, G., (Steuerflucht), S. 18. An der Mehrheitsbeteiligung besteht im allgemeinen jedoch kein Zweifel.
- 5) So die einhellige Meinung in der Literatur. Vgl. BORRMANN, W.A./DAU, (Finanzpolitik), S. 79; DEBATIN, H., Die internationalen Basisgesellschaften, S. 11; GIBBONS, W.J., (Tax Factors), S. 3; GROSSFELD, B., (Basisgesellschaften), S. 3; HOLLATZ, G., Auslandsbeziehungen und Steueroasen, S. 51; RÄDLER, A.J., (Basisgesellschaft), Sp. 552 f.; STADLER, P., (Basisgesellschaften), S. 8; STRIEGEL, G., (Steuerflucht), S. 18.
Nicht gefolgt werden kann der Ansicht Debatins, daß Basisgesellschaften in ihrem Sitzland überhaupt keiner Geschäftstätigkeit nachgehen dürfen, weil damit die schweizerischen Hilfs-gesellschaften praktisch nur als Basisgesellschaften gewertet werden. Vgl. DEBATIN, H., ebd., S. 16.

Zum letztgenannten Punkt ist jedoch anzumerken, daß sich das wirtschaftliche Interesse nicht nur auf unmittelbare Interessen beschränkt, sondern auch mittelbare Auslandstätigkeit einschließt. Beispiel:¹⁾



Erschöpft sich die wirtschaftliche Tätigkeit der B - GmbH und C - AG in der Vermögenshaltung an den jeweils nachgeschalteten Gesellschaften, so sind m.E. sowohl die C - AG als auch die B - GmbH als Basisgesellschaft zu werten, obwohl es im Falle der C - AG am unmittelbaren ausländischen Kapitalgeber und im Falle der B - GmbH an den unmittelbaren ausländischen Wirtschaftsinteressen mangelt.

1) Diese Konstruktion ist im Verhältnis Deutschland - Schweiz die gebräuchlichste Form der Basisgesellschaft. Vgl. PILTZ, D., (Verlagerung), S. 346.

Auch das Wesensmerkmal des "ausländischen" Kapitalgebers bedarf der Interpretation. Ist eine unbeschränkt stpfl. natürliche Person Eigentümer einer schweizerischen "atypischen" Basisgesellschaft, und verlegt dieser Eigentümer seinen Wohnsitz in die Schweiz, so entfällt die deutsche unbeschränkte Steuerpflicht und der Kapitalgeber ist dann im selben Staat ansässig wie die Basisgesellschaft. Sofern der deutsche Auswanderer auch weiterhin mit der BRD wirtschaftlich eng verbunden bleibt, verliert die Zwischeneinheit ihr Wesen als Basisgesellschaft nicht. In steuerlicher Hinsicht ist die abschirmende Wirkung der Basisgesellschaften von Bedeutung, so daß das Kriterium des "ausländischen" Kapitalgebers weit ausgelegt werden muß. "Ausländischer Kapitalgeber" wäre demnach auch eine in der Schweiz ansässige natürliche Person, welche aber mit nicht-schweizerischen Steuerhoheiten in einem Ausmaß verhaftet ist, welches über die gebräuchliche normale beschränkte Steuerpflicht hinausgeht.

Während eine eigene Rechtspersönlichkeit für die Basisgesellschaft wohl unerlässlich ist,¹⁾ muß es sich nicht unbedingt um eine juristische Person handeln, weshalb die Bezeichnung "Basisunternehmen" zweifellos umfassender ist.²⁾ Insbesondere in der Schweiz wird die überwiegende Anzahl der Basisgesellschaften jedoch in der Form von juristischen Personen betrieben.³⁾

Basisgesellschaften werden hauptsächlich in sog. Steueroasen errichtet.⁴⁾ Die niedrige Steuerbelastung ist jedoch nicht die *conditio sine qua non* für die Existenz einer Basisgesellschaft. Selbst wenn die Wahl für ein bestimmtes Basisland aufgrund des günstigen Steuerklimas erfolgt, kann daraus nicht geschlossen werden, daß für die betreffende Standortentscheidung ausschließlich

1) Vgl. BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 313; DEBATIN, H., Die internationalen Basisgesellschaften, S. 9; FLICK, H., Steuerflucht in Steueroasen, S. 31; HOLLATZ, G., Auslandsbeziehungen und Steueroasen, S. 51.

2) Vgl. BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 313; EBLING, K., (Basisgesellschaften), S. 16; RAUPACH, A., (Basisgesellschaften), S. 72; STRIEGEL, G., (Steuerflucht), S. 20. In dieser Arbeit werden die Begriffe Basisunternehmen, Basis, Basisgesellschaft jedoch synonym verwendet.

3) Deshalb wird auch die Meinung vertreten, bei der Basisgesellschaft handele es sich um eine besondere Form der Tochtergesellschaft. Vgl. SCHMID, A., (Steueraufschub), S. 5.

4) Vgl. BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 313; KORMANN, H., (Steuerpolitik), S. 171; STRIEGEL, G., (Steuerflucht), S. 19, m.w.N.

steuerliche Gesichtspunkte maßgebend gewesen sind.

Als Definition, welche der überwiegenden Anzahl schweizerischer Basisgesellschaften gerecht wird, kann deshalb folgende Umschreibung gelten: Basisgesellschaften sind juristische Personen in Steueroasenländern, deren Geschäftsinteressen vorwiegend außerhalb ihres Sitzlandes liegen, und deren Eigentümer eine starke wirtschaftliche und/oder rechtliche Verhaftung zum Ausland aufweisen. "Der Begriff der Basisgesellschaft kennzeichnet somit mehr einen wirtschaftlich, als einen scharf umrissenen rechtlichen Tatbestand."¹⁾

12 Entwicklung der Basisgesellschaften

Die Ursprünge der Basisgesellschaften in der Schweiz reichen bis ins 19. Jahrhundert zurück.²⁾ Ihre Entstehung beruhte vielfach auf rein ökonomischen Gründen, steuerliche Überlegungen spielten nur subsidiär eine Rolle.³⁾ Ausschlaggebend war die industrielle Entwicklung in den USA sowie die zunehmende weltwirtschaftliche Verflechtung, das Entstehen überseeischer Märkte, die Direktinvestitionen, welche in Kontinentaleuropa und in der Dritten Welt vorgenommen wurden. Die Zusammenfassung der Auslandsinteressen erfolgte vielfach aus organisatorischen Gründen in einem speziellen Typ der Basisgesellschaft, der Holdinggesellschaft⁴⁾, wobei sich der Sitz einer derartigen Gesellschaft durchaus im Land der Muttergesellschaft bzw. dem Staat der Direktinvestition befinden konnte. Von den angelsächsischen Ländern und ihren Kolonien griff die Holding - Company auch auf Europa über.

Erster Typus der Holdinggesellschaft waren die Anlagegesellschaften

-
- 1) STADLER, P., (Basisgesellschaften), S. 9. Vgl. auch LAUCHENAUER, A., Die Holding Company, S. 71.
 - 2) Vgl. TOGGWEILER, J., Die Holding Company in der Schweiz, S. 47 und S. 35 ff. mit statistischem Material; ZIMMERMANN-LOCHER, F., (Holdinggesellschaften), S. 370.
 - 3) Vgl. CAPITAINE, G., Le Statut des sociétés holdings en Suisse, S. 8a.; HOILATZ, G., Auslandsbeziehungen und Steueroasen, S. 40.
 - 4) Vgl. TOGGWEILER, J., Die Holding Company in der Schweiz, S. 1 m.w.N.

ten¹⁾, bei ihnen stand das Motiv, eine günstige Rendite zu erzielen, im Vordergrund, so daß man diese Gesellschaften aus heutiger Sicht wohl zu den Investmentgesellschaften zählen würde.²⁾ Erst in einer zweiten Stufe trat das Kontrollelement³⁾, der Wille zur Beherrschung der abhängigen Gesellschaften hinzu, wodurch das oben beschriebene organisatorische Moment, die Eingliederung in einen grenzüberschreitenden Unternehmensverband, wie es für die heutigen Holdinggesellschaften kennzeichnend ist, zum Tragen kam. LAUCHENAUER⁴⁾ unterscheidet in Anlage- oder Risikoverteilungsgesellschaften einerseits sowie Konzentrations- oder Kontrollgesellschaften andererseits.⁵⁾ Die beiden letztgenannten bezeichnet er als "Holding Companies", deutet sie also als letzte Form einer Konzentrationsbewegung.⁶⁾

In der Folgezeit wirkte die Schweiz immer mehr als Magnet für solche Holdinggesellschaften; die internationalen Holdings waren bald zahlreicher als die nationalen Holdinggesellschaften.⁷⁾ Dafür waren zwei Gründe maßgebend: die zunehmende wirtschaftliche und staatspolitische Unsicherheit nach dem 1. Weltkrieg, sowie die wachsenden Steuerlasten in weiten Teilen der Welt. Unter beiden Aspekten mußte die Schweiz wie eine Insel der Ruhe und Geborgenheit erscheinen. Politisch stabil, war die Steuerlast der Eidgenossenschaft allgemein deutlich geringer als in vergleichbaren Industriestaaten. Diese Steuerlast wurde für die Holdinggesellschaften noch durch gezielte kantonale Steuerprivilegien vermindert.

-
- 1) Vgl. FEGER, G., Holding-Gesellschaften, S. 3; TOGGWEILER, J., Die Holding Company in der Schweiz, S. 48. LIEFMANN, R., Beteiligungsgesellschaften, S. 213 unterscheidet in Beteiligungs- und Finanzierungsgesellschaften, wobei seine Beteiligungsgesellschaften am ehesten den Holdinggesellschaften entsprechen, denn er qualifiziert Vermögensverwaltungsgesellschaften als Beteiligungsgesellschaften.
 - 2) "Wo das Kontrollelement fehlt, hat man es mit einem andern finanzwirtschaftlichen Konzentrationsgebilde zu tun, dem sogenannten Investment-Trust, einer Kombination von Treuhandgesellschaft und Bank". HÄRDY, O., (Holding Company), S. 22, FN 2.
 - 3) Vgl. TOGGWEILER, J., Die Holding Company in der Schweiz, S. 48.
 - 4) Vgl. LAUCHENAUER, A., Die Holding Company, S. 21.
 - 5) Diese Einteilung findet sich im Prinzip auch bei HÄRDY, O. (Holding Company), S. 36.
 - 6) Ähnlich auch FEGER, G., Holding-Gesellschaften, S. 10.
 - 7) Vgl. ZIMMERMANN-LOCHER, F., (Holdinggesellschaften), S. 371.

Dabei hatten es die Unternehmer durch die Wahl eines geeigneten innerschweizerischen Standortes in der Hand, die Steuerkonkurrenz¹⁾ zwischen den Kantonen auszunützen. Nachdem diese nämlich einmal die Vorteile derartiger Holdinggesellschaften erkannt hatten, begann ein Wettlauf mit dem Ziel, möglichst viele Basisgesellschaften im eigenen Kanton anzusiedeln. "Man sagt sich, es sei gefundenes Geld, was man von diesen Gesellschaften als Steuern erhalte, da sie den Staat weiter nichts kosten."²⁾ Zudem sah man die Holdinggesellschaften auch als Mittel, die internationale Bedeutung der schweizerischen Wirtschaft zu stärken.³⁾

Die nach dem 1. Weltkrieg einsetzende Steuer- und Kapitalflucht aus Deutschland hatte vorzugsweise die Schweiz zum Ziele. "Allenthalben traten 'Steuerspezialisten' in Erscheinung, die den Steuerunehrlichen gegen hohe Bezahlung ihre guten Dienste anboten und die durch ständig verfeinerte rechtliche Konstruktionen Einkommen und Vermögen ihrer Auftraggeber in das steuerlich begünstigte Ausland abschoben."⁴⁾ So wundert es nicht weiter, daß die deutschen Steuerfluchtgelder zum Aktienkapital der Holdinggesellschaft wurden.⁵⁾

Diese Entwicklung verstärkte sich nach dem 2. Weltkrieg noch. Nicht nur deutsche Firmen, sondern Unternehmungen aller Steuerfluchtländer beteiligten sich an der Gründungs euphorie in der Schweiz.⁶⁾ Die Folge war ein sprunghaftes Anwachsen der Basisgesellschaften von ca. 2000 im Jahre 1958 auf ca. 20.000 im Jahre

-
- 1) Vgl. GROSSMANN, H., (Kausalzusammenhang), S. 69, FN 3; RITSCHARD, W., (Steuerharmonisierung), S. 34.
 - 2) BLAU, H., (Holdinggesellschaften), S. 311. Man sollte die Bedeutung der Basisgesellschaften für den Fiskus nicht überschätzen. Die Steuereinnahmen betragen bei den einzelnen Kantonen nicht mehr als 3 % des gesamten Steueraufkommens!
 - 3) Vgl. LAUCHENAUER, A., Die Holding Company, S. 149.
 - 4) KRATZ, (Auslandsbeziehungen), S. 821.
 - 5) Vgl. TOGGWEILER, J., Die Holding Company in der Schweiz, S. 111.
 - 6) Teilweise wurde nunmehr auch seitens der Basisgesellschaften um kantonale Steuervorteile gefeilscht. Vgl. LUDWIG, M.B., (Kapitalgesellschaften), S. 150.

1970¹⁾ wobei etwa ein Drittel dieser Gesellschaften deutsch beherrscht sein sollen. PEYER²⁾ schätzt das Vermögen dieser Holdinggesellschaften (Basisgesellschaften) auf weit über 20 Mrd. Fr., wobei nur ein vergleichsweise unbedeutender Teil auf schweizerische Anlagen entfällt. Schlagworte wie: "Im milden Klima von Chur, der Hauptstadt Graubündens, wachsen nicht nur reichlich Obst und Wein, Kastanien und Feigen, Basisgesellschaften gedeihen dort ebenso gut,"³⁾ beleuchten die Beurteilung solcher Gesellschaften durch die deutsche Presse.

13 Die Einsatzweise der Basisgesellschaften

Wenngleich steuerliche Überlegungen beim Einsatz von Basisgesellschaften zweifellos eine bedeutende Rolle spielen, darf die wirtschaftliche Funktion von Basisunternehmen nicht übersehen werden.

Im Entscheidungsprozeß, an dessen Ende eine Entscheidung über Gründung, Standort und Rechtsform einer Basisgesellschaft steht, läßt sich die relative Bedeutung betriebswirtschaftlicher und steuerrechtlicher Entscheidungsfaktoren wie folgt umreißen:⁴⁾

-
- 1) Vgl. DEBATIN, H., (Leitsätze), S. 90; o.V., Die Steuerflucht in die Schweiz, S. 25; WÖHRLE, W., (AStG), Vorbem. §§ 7 - 14 I; ZWEIFEL, M., (Holdinggesellschaft), S. 36; OASENBERICHT, BT-Drucks. IV/2412, S. 10; Regierungsbegründung zum AStRG, BT-Drucks. VI/2883, Tz. 29. Im Statistischen Jahrbuch der Schweiz 1973, Hrgs. EIDGENÖSSISCHES STATISTISCHES AMT, wird auf S. 406 die Zahl der Holdinggesellschaften für das Jahr 1971 mit 11.833 angegeben. Allerdings gilt das nur für die Holdinggesellschaften in der Rechtsform der AG. Seit 1959 hat sich diese Zahl nahezu verfünffacht. Die unterschiedlichen Zahlenangaben beruhen darauf, daß z.T. nur die reinen Holdinggesellschaften, z.T. die gesamten Basisgesellschaften (Beteiligungs-, Holding-, Domizil- und Hilfsgesellschaften) erfaßt wurden. Darüber hinaus ist die Dunkelziffer der deutsch beherrschten Gesellschaften zu berücksichtigen.
- 2) Vgl. PEYER, K., (Auslandkapital), S. 170.
- 3) Vgl. o.V., Steuerflucht, S. 42.
- 4) Im Entscheidungsprozeß müssen betriebswirtschaftliche und steuerrechtliche Faktoren simultan berücksichtigt werden. Um die relative Bedeutung des Faktors Steuern hervorzuheben, wird ein sukzessiver Entscheidungsprozeß unterstellt.

I Die Notwendigkeit zur Gründung einer Basisgesellschaft ergibt sich aus rein betriebswirtschaftlichen Kriterien. Der Faktor Steuern wird erst beachtet, nachdem die unternehmerische Entscheidung für die Schaffung einer Basisgesellschaft gefallen ist, und nunmehr nach einem geeigneten Standort für diese Basisgesellschaft gesucht wird.¹⁾

In solchen Fällen erscheint der Einsatz von Basisunternehmen betriebswirtschaftlich gerechtfertigt²⁾ und die Gefahr, daß das mit der Basisgesellschaft angestrebte Ziel durch Steuerrechtsänderungen zunichte gemacht wird, am geringsten.

II Gründungs- und Standortentscheidung hinsichtlich einer Basisgesellschaft erfolgen ausschließlich aufgrund steuerlicher Kriterien.³⁾ Ob diese Basisgesellschaften durch die betriebswirtschaftliche Steuerlehre zu rechtfertigen sind, muß eine Prüfung des Einzelfalles ergeben. Sofern durch die Basis nämlich nur betriebswirtschaftlich ungerechtfertigte Steuernachteile abgebaut werden, kann m.E. nicht von einer mißbräuchlichen Basisgesellschaft gesprochen werden.⁴⁾ Existenz und/oder Standort dieser Basisgesellschaften sind in höchstem Maße von der Entwicklung des nationalen und internationalen Steuerrechts abhängig.

-
- 1) Einen solchen Sachverhalt unterstellt FLICK, H., (Basisgesellschaften), S. 419 und wohl auch HOLLATZ, G., Auslandsbeziehungen und Steueroasen, S. 40.
 - 2) In der angelsächsischen Literatur wird gefordert, daß für jede ausländische Investition die "good business reason" gelten muß, was nichts anderes bedeutet, als daß die Auslandsinvestition betriebswirtschaftlich gerechtfertigt sein muß, und nicht nur aufgrund irgendwelcher zweifelhafter und momentaner Vorteile erfolgen darf. Vgl. auch HAAS, G., Basisgesellschaft im Zwiellicht, S. 1138.
 - 3) Dies sieht KOPPENSTEINER, H. G., (Internationale Unternehmen), S. 71, 75 als entscheidend an. Vgl. auch BORRMANN, W. A. / DAU, (Finanzpolitik), S. 79; SABATHIL, Th., (Standortprobleme), S. 12.
 - 4) Vgl. dazu auch HAAS, G., Steuerbasen in Steueroasen, S. 247 ff., der anhand instruktiver Beispiele untersucht, ob die durch den internationalen Gewinntransfer entstehenden Zusatzsteuern durch Basisgesellschaften abgebaut werden, bzw. ob sich weitergehende steuerliche Vorteile ergeben.

III Wirtschaftliche und steuerrechtliche Aspekte sind gleichermaßen ausschlaggebend für Gründung und Standort der Basisgesellschaft. In solchen Fällen wird die Unternehmensleitung naturgemäß bestrebt sein, nur die wirtschaftlichen Gründe in den Vordergrund zu stellen, um damit zu dokumentieren, daß kein mißbräuchliches Basisunternehmen vorliegt. Kennzeichen solcher Basisgesellschaften ist es, daß der Zielerreichungsgrad zwar durch Steuerrechtsänderungen beeinflußt werden kann, der uneingeschränkte Abbau steuerrechtlicher Vorteile jedoch nicht die Liquidation der Basisgesellschaft zur Folge haben muß.

Gleichgültig welche Ziele mit dem Einsatz von Basisunternehmen erreicht werden sollen, kann man feststellen, daß den Basisunternehmen seitens ihrer Kapitalgeber eine bestimmte "Funktion" zugeordnet wird.¹⁾ Im Extremfall besteht diese Funktion lediglich im Halten von Beteiligungen, z.B. bei den sog. "Briefkastengesellschaften". Vielfach ist das Tätigkeitsgebiet jedoch erheblich größer und kann theoretisch alle jene Bereiche umfassen, die auch bei "Nicht-Basisgesellschaften" anzutreffen sind. Im folgenden sollen deshalb die Funktionen der Basisgesellschaften und die diesen Funktionen immanenten Möglichkeiten der Steuerersparnis aufgezeigt werden.

Folgende Aufgaben können auf ein Basisunternehmen übertragen werden:²⁾ Beschaffung; Produktion; Absatz; Erwerb und Verwaltung von Beteiligungen; Verwaltung von Betriebstätten; Kapitalversorgung der Konzerngesellschaften; Abwicklung des Zahlungs- und Kreditverkehrs; Finanzierung und Vermietung beweglicher Anlagen; Schaffung, Erwerb und Verwertung immaterieller Güter; Dienstleistungen aller Art.

1) Vgl. EDWARDS, R.N., (Steuerplanung), S. 76.

2) Vgl. GROSSFELD, B., (Basisgesellschaften), S. 4; HOLLATZ, G., (Auslandsbeziehungen und Steueroasen), S. 52; LEU, J.P., (Les revenus), S. 32 ff.; STRIEGEL, G., (Steuerflucht), S. 45 ff.; SUTTERER, H., (Basisgesellschaften), S. 343; VOGEL, H., (Kapitalinvestitionen), S. 73.

131 Beschaffungstätigkeit

Klammert man die Beschaffung von Arbeit, Kapital und längerfristigen Investitionsgütern aus, so beschränkt sich die Beschaffung im wesentlichen auf den Einkauf von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sowie Waren aller Art. Die Basisgesellschaft kann ihrer Beschaffungs- bzw. Einkaufsfunktion dadurch gerecht werden, daß sie als zentrale Einkaufsstelle innerhalb eines internationalen Konzerns auftritt. Die Gründe für ein solches Vorgehen können politischer Natur¹⁾ oder wirtschaftlicher Art sein.²⁾ (Günstigere Beschaffungspreise, kostengünstigere Lagerhaltung usw.)

Die Steuerersparnis, bezogen auf den Gesamtkonzern, wird wie folgt erreicht: Die Einkaufsbasis setzt ihre Verkaufspreise an die Konzernunternehmen möglichst hoch an. Dadurch fällt ein großer Teil des Einkaufsgewinns bei der Basisgesellschaft im Niedrigsteuerland an, erhöht also nicht den Gewinn der Konzernglieder in den hoch besteuernenden Staaten.³⁾ Voraussetzung ist allerdings, daß auch die Finanzverwaltungen in den Staaten der Konzernglieder die Preise als angemessen erachten.⁴⁾ Unter steuerlichen Aspekten ist es deshalb möglich, daß die Weiterverkaufspreise an die Konzernglieder differieren, je nachdem in welchem Staat die Konzernunternehmen ansässig sind, und welche Preise die jeweiligen Finanzverwaltungen akzeptieren ohne eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen.

132 Produktionstätigkeit

Basisgesellschaften mit Produktionsfunktion betreiben den Prozeß der betrieblichen Leistungserstellung, wobei das Produktionsergebnis jedoch nicht für das Basisland, sondern für den Auslandsmarkt bestimmt ist. Betriebswirtschaftliche Gründe für dieses Vor-

-
- 1) Ausführverbote, welche ein Staat gegenüber bestimmten anderen Staaten erläßt, lassen sich u.U. durch Basisgesellschaften umgehen. Vgl. FISCHER, H., (Steuerreform), S. 128.
 - 2) Vgl. BARTHOLDY/SEIDLER/WILHELM, (Auslandstützpunkte), S. 34 f., S. 42.
 - 3) Vgl. JAHRMARKT, M./FISCHER, G., (Steuervorteile), S. 221; KORMANN, H., (Steuerpolitik), S. 189; STRIEGEL, G., (Steuerflucht) S. 60.
 - 4) Vgl. dazu die S. 106 ff. und S. 172 ff. dieser Arbeit sowie DEBBATIN, H., (Einkommens- und Vermögensverlagerungen), S. 1068.

gehen sind z.B. niedrige Lohnkosten in einem bestimmten Staat, geringe Transportkosten, Ausfuhrverbote bzw. Ausfuhrkontingente für Rohstoffe.¹⁾ Eine Produktion im Ausland kann zudem auch aus absatzpolitischen Gründen empfehlenswert sein, wenn bestimmte Produkte eines Landes im Welthandel einen außerordentlichen Ruf genießen. Beispiel hierfür ist die Produktionsverlagerung deutscher und amerikanischer Uhrenfabriken in die Schweiz, um ihre Uhren auf dem Weltmarkt unter der Gütebezeichnung "Swiss made" absetzen zu können.²⁾

Steuerlich ist eine Produktion im Ausland u.U. deshalb besonders interessant, wenn ein Zollgraben übersprungen werden kann, z.B. EWG - EFTA.

Es erscheint fraglich, ob eine umfangreiche Produktionstätigkeit noch mit dem "Status" als Basisgesellschaft vereinbar ist. Eine der wesentlichsten Vorteile von Basisunternehmen ist nämlich ihre Standortelastizität. Diese ist vornehmlich darauf zurückzuführen, daß die Gesellschaften nur über äußerst geringe Sachanlagen verfügen und im Regelfall nur relativ wenige Angestellte beschäftigen. Daraus resultiert die Möglichkeit zu schneller Liquidation oder Sitzverlegung der Basisgesellschaft. Besteht das Anlagevermögen solcher Basisgesellschaften vorwiegend aus Beteiligungen, so ist bei Sitzverlegung aus einem Steueroasenland in ein anderes Steueroasenland zu beachten, daß, je nach Steuerrecht des bisherigen Sitzstaates, u.U. eine Realisierung der in den Beteiligungen enthaltenen stillen Reserven angenommen wird, mit entsprechenden steuerlichen Konsequenzen. Diese Besteuerung der stillen Reserven bildet ein retardierendes Moment für die Sitzverlegung von Basisgesellschaften. Reine Produktionsgesellschaften müssen darüber hinaus mit weiterreichenden Nachteilen rechnen, insbesondere wenn Arbeitskräfte entlassen, neue Mitarbeiter eingestellt und Sachanlagevermögen liquidiert oder transportiert werden muß.³⁾ Neben

1) Vgl. BARTHOLDY/SEIDLER/WILHELM, (Auslandsstützpunkte), S. 20, S. 41.

2) Vgl. KORMANN, H., (Steuerpolitik), S. 203.

3) Vgl. DOWERG, H., Das industrielle Standortproblem, S. 95; JÜNGER, M., (Planung), S. 55.

den rein steuerrechtlichen Nachteilen, die hier auftreten und denen sich u.U. auch eine Vermögensverwaltungsgesellschaft nicht entziehen kann, sind es die eben erwähnten betriebswirtschaftlichen Nachteile, welche ein Produktionsunternehmen als Basisgesellschaft ungeeignet erscheinen lassen. Es ist deshalb angebracht, Unternehmen mit Produktionstätigkeit nicht als Basisgesellschaft zu werten, gleichgültig für welchen Markt die Produktion bestimmt ist.¹⁾ Im Sinne dieser Arbeit handelt es sich bei solchen Betrieben immer um normale Tochtergesellschaften.

133 Absatztätigkeit

Erfolgt der Absatz eines Konzernunternehmens vom Land A nicht direkt ins Land B, sondern über ein Konzernunternehmen im Land C, so handelt es sich bei letzterem Unternehmen um eine Basisgesellschaft mit Absatzfunktion.²⁾ Für eine derartige indirekte Absatztätigkeit sind möglicherweise politische Gründe maßgebend, etwa wenn sich das Basisunternehmen in einem neutralen Staat befindet, oder das Land A hinsichtlich gewisser Staaten Exportbeschränkungen kennt.³⁾ Auch betriebswirtschaftliche Gründe können in einem internationalen Konzern eine Zentralisierung des Absatz zur Rentabilitätsverbesserung notwendig machen.⁴⁾

Die steuerlichen Wirkungen, die mit einem Basisunternehmen angestrebt werden, sind meistens in einer Gewinnverlagerung auf die in Steueroasenländern ansässigen Basisunternehmen zu suchen.⁵⁾ Durch möglichst geringe Verkaufspreise an das Basisunternehmen fällt bei diesem naturgemäß ein Großteil der Verkaufsgewinne an. Hinsichtlich der Höhe der Verrechnungspreise gilt allerdings auch

-
- 1) So auch SCHMID, A., (Steuerflucht), S. 54; a.A. RAUPACH, A., (Durchgriff), S. 152 und STRIEGEL, G., (Steuerflucht), S. 62.
2) Vgl. STRIEGEL, G., (Steuerflucht), S. 65 f.
3) Vgl. FLICK, H., (Basisgesellschaften), S. 415.
4) Vgl. ERTEL, E., (Kartelle und Konzerne), S. 169 f.
5) Vgl. JAHRMARKT, M./FISCHER, G., (Steuervorteile), S. 221; KORMANN, H., (Steuerpolitik), S. 189.

hier die Grenze, welche durch die ausländischen Finanzverwaltungen aufgrund des arm's - length Prinzips gesetzt wird.¹⁾ Die Basisgesellschaft mit Absatztätigkeit kann also gewissermaßen als Gegenstück zur Basisgesellschaft mit Beschaffungstätigkeit betrachtet werden.

134 Erwerb und Verwaltung von Beteiligungen und Betriebstätten

Die Verwaltung von Beteiligungen dürfte jene Aufgabe sein, die relativ häufig auf ausländische Basisgesellschaften übertragen wird und die auch in der Öffentlichkeit am stärksten Beachtung gefunden hat.²⁾ Es ist das "klassische" Gebiet der Holdingfunktion. Die von der Basis gehaltenen Beteiligungen sind zumeist Mehrheitsbeteiligungen an Konzerngesellschaften, welche in verschiedenen Staaten ansässig sind.³⁾ Aufgrund der Mehrheitsbeteiligung sind diese Basen in der Lage, die ihnen nachgeschalteten Gesellschaften zu beherrschen, zu kontrollieren und je nach Ziel-system des Gesamtkonzerns zu lenken.⁴⁾ Sie nehmen damit jene Tätigkeiten wahr, die auch der Konzernzentrale eines rein nationalen Konzerns obliegen.⁵⁾

-
- 1) Vgl. DEBATIN, H., (Einkommens- und Vermögensverlagerungen), S. 1068 und S. 172 ff. dieser Arbeit.
 - 2) Vgl. BIHR, D., (Gewinnverlagerung), S. 81; DEBATIN, H., Die internationalen Basisgesellschaften, S. 12; FLICK, H., Steuerflucht in Steueroasen, S. 32; JAHRMARKT, M./FISCHER, G., (Steuer-vorteile), S. 221; KUHN, K., (Gewinnbesteuerung), S. 553; SCHMID, A., (Steuerflucht), S. 90.
 - 3) Vgl. ZWEIFEL, M., (Holdinggesellschaft), S. 40 ff.
 - 4) Vgl. BRAUN VON STUMM, E., (Dachgesellschaften), S. 24 und S. 43; HAAS, G., Steuerbasen in Steueroasen?, S. 247; STRIEGEL, G., (Steuerflucht), S. 52 f.
 - 5) DEBATIN, H., (Einkommens- und Vermögensverlagerungen), S. 1068, unterscheidet zwischen Vermögenshaltung und Vermögensverwaltung, eine Unterscheidung, welche im Einzelfall äußerst schwierig sein kann. Die Unterscheidung hat vor allem dann Sinn, wenn man nach der eigenständigen wirtschaftlichen Funktion einer Basisgesellschaft fragt. Im wesentlichen handelt es sich aber mehr um eine qualitative, als um eine quantitative Abgrenzung. Die beiden Begriffe werden zunächst als Synonyme behandelt.

Steuerlich ist der Einsatz einer derartigen Basisgesellschaft von Vorteil, wenn internationale Zusatzsteuern,¹⁾ die aufgrund des Gewinntransfers anfallen, vermieden oder zumindest verringert werden können,²⁾ was dadurch möglich ist, daß das Basisland die von der Basisgesellschaft vereinnahmten ausländischen Gewinne gering oder gar nicht besteuert. Ein weiterer Vorteil kann darin bestehen, daß zwischen dem Basisland und dem Land der Grundeinheit infolge eines (günstigeren) DBA die Quellensteuern in größerem Umfang reduziert werden, als im Verhältnis Grundeinheit - Spitzeneinheit. Eine endgültige Steuerbefreiung der von der Basisgesellschaft bezogenen Gewinnanteile besteht allerdings nicht. Spätestens bei Gewinnausschüttung an die Spitzeneinheit sind diese von ihr zu versteuern, sofern dem kein DBA entgegensteht. Bis zu diesem Zeitpunkt bleiben die Gewinne allerdings steuerfrei.

Die Einschaltung eines Basisunternehmens zwischen Spitzeneinheit und Grundeinheiten, welche als rechtlich unselbständige Gebilde betrieben werden, kann aus organisatorischen Gründen notwendig sein. Betriebstätten, welche geographisch sehr weit von der Spitzeneinheit entfernt sind, z.B. in Mittel- und Südamerika, werden vielfach von einer rechtlich selbständigen Basisgesellschaft in Panama oder den Niederländischen Antillen geleitet.

Aus steuerlichen Gründen erfolgt der Einsatz solcher Basisunternehmen dann, wenn im Land der Spitzeneinheit das Welteinkommensprinzip mit hohen Steuersätzen gilt, und die Betriebstätten nicht aufgrund eines DBA von der Steuer befreit sind. Das gilt auch, wenn bei gleichem Steuerniveau das Anrechnungsverfahren im Land der Spitzeneinheit unzulänglich ausgestaltet ist und somit nicht alle ausländischen Steuern angerechnet werden können. Sofern die Betriebstätten allerdings in ihrem Sitzstaat einer höheren Be-

-
- 1) "Zusatzsteuern sind jene zusätzlichen Steuern, die deshalb anfallen, weil das ausländische Unternehmen mit einem inländischen Gesellschafter verbunden ist." HAAS/BACHER/SCHUEER, (Gestaltung), S. 15.
MENCK, Th., (Besteuerung), S. 66, bezeichnet dieses Problem als "äußere Besteuerung" eines internationalen Konzerns.
- 2) Vgl. HAAS, G., Basisgesellschaften im Zwiellicht, S. 1135 und S. 1137.

steuerung unterliegen, als im Land der Spitzeneinheit, wird diese steuerliche Gestaltung uninteressant, und es verbleibt als Vorteil dann lediglich noch die Vermeidung des Progressionsvorbehaltes bei der Spitzeneinheit.¹⁾

135 Kapitalversorgung der Konzerngesellschaften

Die Aufgabe einer Auslandsbasis mit Finanzierungsfunktion besteht vornehmlich darin, den Gliedern des Unternehmensverbandes das von ihnen benötigte Kapital zur Verfügung zu stellen,²⁾ sei es in der Form von Eigen- oder Fremdkapital. Die Finanzierungsquellen der Basis können konzernintern oder konzernextern sein. Im letzten Fall handelt es sich vornehmlich um die Aufnahme von Fremdkapital. Konzerninterne Kapitalgeber sind sowohl die einzelnen Grundeinheiten, als auch die Spitzeneinheit sowie gegebenenfalls weitere Basisgesellschaften, die zum gleichen Konzern gehören. Hält die Basisgesellschaft außerdem Anteile an Konzerngesellschaften, so fließt ihr durch die Gewinnausschüttungen derartiger Gesellschaften Eigenkapital zu, welches anderen Konzerngesellschaften zur Verfügung gestellt werden kann. Sofern die Basis vornehmlich Fremdkapital aufnimmt, ist ein gut funktionierender Kapitalmarkt des Basislandes und ein ausgebautes Bankwesen Voraussetzung für erfolgreiches Arbeiten der Basisgesellschaft. Insbesondere muß volle Währungskonvertibilität gewährleistet sein. Diese Voraussetzungen treffen in hohem Maße auf die Schweiz zu.³⁾

Die steuerlichen Vorteile einer solchen Gestaltung liegen darin, daß die Zinsen, welche die Basis für die Gewährung von Fremdkapital den Konzernunternehmen berechnet, bei letzteren abzugsfähige Betriebsausgaben sind,⁴⁾ während sie bei der Basis im Steueroasen-

1) Vgl. STRIEGEL, G., (Steuerflucht), S. 50 f.

2) Vgl. FRÖHLICH, F. W., Multinationale Unternehmen, S. 147 f.; GUTH, W., (Finanzpolitik), S. 457 ff.; JAHRMARKT, M./FISCHER, G., (Steuervorteile), S. 222; KORMANN, H., (Steuerpolitik), S. 202; KÜPFERSBUSCH, O. E., (Finanzpolitik); KUHN, K., (Gewinnbesteuerung) S. 554; LAULE, G., (Pauschalierung), S. 7; SEMLER, J., (Finanzierungsformen), S. 97 ff.; STRIEGEL, G., (Steuerflucht), S. 46.

3) Vgl. FLICK, H., (Basisgesellschaften), S. 419; SEMLER, J., (Finanzierungsformen), S. 84 und S. 97.

4) Vgl. DEBATIN, H., Die internationalen Basisgesellschaften, S. 12; FLICK, H., Steuerflucht in Steueroasen, S. 32.

land nur niedrig besteuert werden. Die von den Grundeinheiten an die Basisgesellschaft fließenden Zinszahlungen können praktisch als Dividendenersatz angesehen werden, mit dem wesentlichen Unterschied, daß die Zinszahlungen bei den Grundeinheiten eine geringere Steuerlast auslösen als Dividendenausschüttungen.¹⁾ Um diesen Effekt zu steigern, werden deshalb die Zinsen für Kapital, welches der Basis aus konzerninternen Quellen zur Verfügung gestellt wird, möglichst niedrig gehalten, während andererseits die Basis bei der Darlehensvergabe möglichst hohe Zinsen berechnet. Bei konzernexterner Fremdfinanzierung ist diese Manipulationsmöglichkeit selbstverständlich nur nach einer Richtung möglich.

136 Abwicklung des Zahlungs- und Kreditverkehrs

Die Basis kann darüber hinaus als konzerninterne Clearingstelle fungieren, d.h. den gesamten Zahlungs- und Kreditverkehr für einen internationalen Unternehmensverband übernehmen. Dadurch wird die Rentabilität der Finanzwirtschaft wesentlich verbessert und gleichzeitig die Gefahr der Zahlungsunfähigkeit einzelner Konzernunternehmen gemindert. Im Zusammenwirken mit den oben unter Pkt. 135 genannten Möglichkeiten wird die Basisgesellschaft so zur Investitions- und Finanzdrehscheibe.²⁾ Im allgemeinen dürften sich durch eine derartige Zentralisation des Finanzwesens auch die Finanzierungsmöglichkeiten für den Gesamtkonzern verbessern.

Die steuerlichen Vorteile, die hierdurch zu erreichen sind, entsprechen den unter Pkt. 135 genannten Möglichkeiten.

137 Finanzierung und Vermietung beweglicher Anlagen

Sofern es in einem internationalen Konzern üblich ist, daß Konzernunternehmen einander Anlagegüter zur Verfügung stellen oder

1) Vgl. BROOKE, M.Z./REMMERS, H.L., (Strategy), S. 163 ff. und S. S. 197; KÜPPERBUSCH, O.E., (Finanzpolitik), S. 203.

2) Vgl. BRUHN, J.H. von, (Multinationale Unternehmen), S. 537; DEBATIN, H., Die internationalen Basisgesellschaften, S. 11; FLICK, H., Steuerflucht in Steueroasen, S. 32; HAAS, G., Die Basisgesellschaft - Manipulations- oder Integrationsform?, S. 67; KUHN, K., (Gewinnbesteuerung), S. 554

von konzernfremden Unternehmen derartige Anlagen mieten, kann anstatt des direkten Weges auch der indirekte Weg über eine Basisgesellschaft gewählt werden. Die Basisgesellschaft erwirbt also abnutzbares Anlagevermögen (im allgemeinen von konzernfremden Unternehmen) und vermietet es an Konzerngesellschaften. Damit werden die Probleme des Leasing angesprochen.¹⁾

Der Steuervorteil, welcher durch diese Gestaltung erreicht wird, stellt sich wie folgt dar: Die Leasingbeträge sind beim Leasingnehmer im allgemeinen steuerlich gewinnmindernde Betriebsausgaben, was vorteilhaft ist, sofern der Leasingnehmer in einem Steuerfluchtland und der Leasinggeber in einer Steueroase ansässig ist.²⁾ Zwar entfallen im Steuerfluchtland die bei degressiver Abschreibungsmethode hohen Abschreibungsraten in den ersten Jahren, jedoch sind die Leasingbeträge insgesamt höher als die zulässige Abschreibung, was sich vor allem darin äußert, daß im Steuerfluchtland noch Leasingbeträge als Betriebsausgaben den Gewinn mindern, wenn der betreffende Gegenstand im Steueroasenland bereits abgeschrieben ist. Bei der Gestaltung der Leasingverträge zwischen Basisgesellschaft und Grundeinheit/Spitzeneinheit muß das Steuerrecht der Grundeinheit/Spitzeneinheit peinlich genau beachtet werden, soll der Erfolg der gewählten Konstruktion nicht durch den Fiskus des Leasingnehmers zunichte gemacht werden. Im deutschen Steuerrecht ist insbesondere § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG wichtig, wonach Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung u.U. zu den beschränkt steuerpflichtigen Einkünften gehören.

138 Schaffung, Erwerb und Verwertung immaterieller Güter

Verwertet eine Konzerngesellschaft im Land A ein Patent im Land B nicht selbst, sondern überträgt sie diese Aufgabe einem eigens dafür geschaffenen Konzernunternehmen im Land C, so stellt letzteres Unternehmen ein Basisunternehmen mit Patentverwertungsfunk-

1) Vgl. DIHT (Hrsg.), Leasing im Steuerrecht; FLICK, H., (Basisgesellschaften), S. 417; HAGENMÜLLER, K.F., (Hrsg.), Leasing-Handbuch; BFH v. 26.1.1970, BFHE 97, S. 466.

2) Vgl. STRIEGEL, G., (Steuerflucht), S. 55 f.

tion dar.¹⁾ Zur Aufgabe solcher Unternehmen gehört nicht nur die Verwertung der Patente i.S. des UrhG, sondern auch die Verwertung des nicht schutzfähigen "know-how".²⁾ Diese Patentverwertungsgesellschaften haben seit Beginn der 60er Jahre beträchtlich an Bedeutung gewonnen. Der Aufgabenbereich kann umfassen: Forschung und Entwicklung bis zur Patentreife; Erwerb von Patenten; Anmeldung, Überwachung und Verwertung von Patenten. Am gebräuchlichsten dürfte allerdings sein, daß die Patente von einem Konzernunternehmen oder konzernfremden Unternehmen erworben und durch die Basisgesellschaft verwertet werden, z.T. außerhalb des Konzerns, z.T. innerhalb des Konzerns, ja selbst bei dem Konzernunternehmen, von dem das Patent erworben wurde (atypische Patentverwertungsgesellschaft).

Eine Gewinnverlagerung in das Land der Basisgesellschaft wird dadurch erzielt, daß die Lizenzzahlungen an die Basisgesellschaft bei der Konzerngesellschaft im Steuerfluchtland Betriebsausgaben darstellen,³⁾ bzw. daß die Gewinnentstehung bei den hochbesteuerten Gesellschaften vermieden wird, wenn die Lizenzvergabe an Dritte erfolgt.⁴⁾ Diese Vorteile werden z.T. dadurch wieder aufgehoben, daß bei der Einbringung von Patenten in eine Basisgesellschaft die in diesen Patenten enthaltenen stillen Reserven zu versteuern sind. Für die Finanzverwaltung dürfte es aber in vielen Fällen schwierig sein, festzustellen, ob überhaupt etwas übertragen wurde, besonders wenn das entsprechende "Patent" noch nicht bis zur Patentreife gediehen ist.

Betriebswirtschaftlich ist der Export von Patenten und Know-how über Basisgesellschaften dann vorteilhaft, wenn das Basisland hierzu bessere rechtliche Möglichkeiten und qualifizierteres Personal anbietet, als im Land der Spitzeneinheit vorhanden sind.⁵⁾

1) Vgl. DEBATIN, H., Die internationalen Basisgesellschaften, S. 12; FLICK, H., (Basisgesellschaften), S. 416.

2) Vgl. BÖHME, W., Die Besteuerung des Know-how.

3) Aufgrund des § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG fallen Lizenzgebühren dann unter die beschränkte Steuerpflicht, wenn sie in einer inländischen Betriebsstätte verwertet werden, oder in ein inländisches Register eingetragen sind. Im Verhältnis zur Schweiz muß Art. 12 DBAS beachtet werden.

4) Vgl. FLICK, H., Steuerflucht in Steueroasen, S. 32; JAHRMARKT, M./FISCHER, G., (Steuervorteile), S. 221; STRIEGEL, G., (Steuerflucht), S. 58 f.

5) Vgl. FLICK, H., (Basisgesellschaften), S. 416 und S. 419.

139 Dienstleistungen

Übernehmen Konzerngesellschaften für ausländische Auftraggeber des gleichen Konzernverbandes Dienstleistungen, die ebenfalls im Ausland zu erbringen sind, so handelt es sich um Basisunternehmen mit Dienstleistungsfunktion.¹⁾ Die Leistungen können bestehen in: Beratungen in juristischen und steuerlichen Fragen, Planungen aller Art, Versicherungs-, Kommissions- und Maklergeschäfte, Marktbeobachtung, Marktforschung, Werbung usw.

Betriebswirtschaftlich kann eine solche Zentralisierung geboten sein, um eine Zersplitterung ausgesuchter Fachkräfte zu vermeiden und Probleme, mit denen die Unternehmen eines internationalen Konzerns konfrontiert werden, durch international geschultes Personal und zur Verbesserung der Abstimmung mit anderen Konzernunternehmen zentral vornehmen zu lassen.

Die von den ausländischen Konzerngesellschaften für diese Dienstleistungen entrichteten Zahlungen mindern den Gewinn in den Steuerfluchtländern und verlagern ihn auf das Basisunternehmen im Steueroasenland.

1310 Das Erscheinungsbild der Basisgesellschaften

Die oben aufgezeigten Funktionen der Basisgesellschaften treten nur in den seltensten Fällen isoliert auf, die gleichzeitige Übernahme der verschiedensten Tätigkeiten ist vielmehr die Regel. So wird die Vermögensverwaltung von Beteiligungen und Betriebstätten zusammentreffen, wobei Vermögensverwaltungsfunktionen mit Finanzierungstätigkeiten verbunden werden können. Ein- und Verkaufsfunktion werden oftmals zusammengefaßt, ebenso wie eine Patentverwertungsgesellschaft häufig Beteiligungserträge erzielt und eine Basisgesellschaft, welche das Leasinggeschäft für Konzernunternehmen übernimmt, mit Finanzierungsaufgaben betraut wird. Die Übernahme verschiedener Funktionen durch eine Basisgesellschaft

1) Vgl. HOLLATZ, G., Auslandsbeziehungen und Steueroasen, S. 36; JAHRMARKT, M./FISCHER, G., (Steuervorteile), S. 221; STRIEGEL, G., (Steuerflucht), S. 66 f.; WYENBERGH, W. van den, (Niederlassungen), BdW v. 27.1.1972, S. 1.

ist immer dann empfehlenswert, wenn es sich um eng zusammenhängende Tätigkeiten handelt, deren Trennung betriebswirtschaftlich nicht zu verantwortende Nachteile mit sich brächte. Die Errichtung mehrerer Basisgesellschaften, welche unterschiedliche Tätigkeiten nachgehen, in einem Staat (z.B. der Schweiz), kann allerdings aufgrund steuerlicher Kriterien erfolgen, da, wie noch zu zeigen sein wird, das Steuerrecht der schweizerischen Kantone und die Vergünstigungen für Basisgesellschaften auch an deren Tätigkeit anknüpfen und dementsprechend differieren.¹⁾

Obwohl prinzipiell jede Unternehmung ausländische Basisgesellschaften einsetzen kann, ergeben sich praktische Beschränkungen sowohl aus dem Leistungsprogramm als auch der Größe der inländischen Unternehmung. Es können immer nur jene Funktionen auf ausländische Basen abgespalten werden, die auch in den Tätigkeitsbereich der Grundeinheiten oder der Spitzeneinheit fallen. Produktionsbetriebe weisen also vom Leistungsprogramm her den größtmöglichen Einsatzbereich für Basisgesellschaften auf, während für einen Bankbetrieb z.B. die Gründung einer Patentverwertungsgesellschaft ausgeschlossen ist. Je vielfältiger das Leistungsprogramm und je größer der Markt ist, auf dem eine Unternehmung oder ein Unternehmensverband tätig wird, umso größer werden im allgemeinen die Möglichkeiten des Einsatzes von Basisgesellschaften sein. Andererseits nimmt aber mit wachsender Unternehmensgröße auch die betriebswirtschaftliche Notwendigkeit zum Einsatz solcher Basisgesellschaften zu, wie sich am Beispiel der großen internationalen Konzerne zeigen läßt.

Da die Großunternehmen im allgemeinen über profundere Kenntnisse des nationalen und internationalen Steuerrechts verfügen als Klein- und Mittelbetriebe,²⁾ dürften erstere die Möglichkeiten der Basisgesellschaften am ehesten erkannt und genutzt haben. Deutsche Großunternehmen werden zudem Basisgesellschaften auch in außereuropäischen Ländern errichten, während mittelständische Unternehmen sich vornehmlich auf den europäischen Raum beschränken.

1) Vgl. auch HAAS, G., (Internationale Steuerlehre), S. 99 f.

2) Vgl. SABATHIL, Th., (Standortprobleme), S. 179.

Unterstellt man, daß die auf S. 217 f. angegebenen Zahlen über deutsch beherrschte Basisgesellschaften zutreffen (wobei die zahlreichen Basisgesellschaften in Liechtenstein noch nicht inbegriffen sind), so wird deutlich, daß auch mittelständische Unternehmen in beträchtlichem Umfang am Gründungsboom in der Schweiz beteiligt sind, da die große Anzahl der Basisunternehmen schwerlich allein auf deutsche Großunternehmen zurückgeht, selbst wenn man unterstellt, daß letztere mehrere Basisgesellschaften in der Schweiz unterhalten.

Die Wahl zwischen den verschiedenen Formen der Basisgesellschaft in der Schweiz ist im wesentlichen abhängig von den Zielen, welche mit der Basis verfolgt werden und den kantonalen Gesetzesnormen, welche z.T. recht strenge Anforderungen an Tätigkeit, Vermögen, Personal und Inhaber der Basis stellen.

Holdinggesellschaften

Für die reinen Holdinggesellschaften wird durchwegs gefordert, daß die Geschäftstätigkeit ausschließlich oder hauptsächlich in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen besteht. Dabei ist es gleichgültig, ob die von der Holding gehaltenen Beteiligungen an schweizerischen oder nicht-schweizerischen Gesellschaften bestehen. Industrielle, kommerzielle und gewerbliche Tätigkeiten werden nicht geduldet. Im allgemeinen wird auch nicht verlangt, daß die Beteiligungen einen gewissen Mindestanteil am Grundkapital der Tochtergesellschaften erreichen. Steuerbegünstigt sind also, im Gegensatz zur Beteiligungsgesellschaft, auch Beteiligungserträge aus Splitterbeteiligungen,¹⁾ sowie in beschränktem Umfang auch andere Erträge. Wenn Nebentätigkeiten nicht verboten sind, fallen die Erträge aus diesen Tätigkeiten auch unter das Holdingprivileg, "sofern sie in einem zahlenmäßig untergeordneten Verhältnis zu den Beteiligungserträgen stehen."²⁾ Inhaber der Holding können sowohl Inländer als auch Ausländer sein.

Soll eine Basisgesellschaft die Funktion einer Ein- oder Ver-

1) Vgl. LEU, J.P., (Les revenus), S. 22. Für die Begünstigung bei der Wehrsteuer ist allerdings eine Mindestbeteiligungsquote von 20 % erforderlich.

2) ZWEIFEL, M., (Holdinggesellschaft), S. 50; Vgl. auch HAAS, G., (Internationale Steuerlehre), S. 100; MASSHARDT, H., (Holdinggesellschaften), S. 357.

kaufsgesellschaft übernehmen oder Dienstleistungen für den Gesamtkonzern erbringen, so ist die Holdinggesellschaft für derartige Aufgaben nicht geeignet, obwohl es ihr nicht verwehrt ist, eigenes Personal und Büroräume zu unterhalten.

Domizilgesellschaften

Das Domizilprivileg wird von den meisten Kantonen nur zugestanden, wenn im Kanton keine eigene Geschäftstätigkeit ausgeübt wird. Kantonal sind diese Vorschriften sehr unterschiedlich ausgestaltet. "Ob im Einzelfall indessen eine Geschäftstätigkeit vorliegt oder nicht, wird nach unterschiedlichen, meist weder im Gesetz noch anderswo festgehaltenen objektiven Kriterien beurteilt. Der Ermessensspielraum ist für einzelne kantonale Steuerbehörden groß."¹⁾ Zum Teil dürfen Domizilgesellschaften kein Grundeigentum besitzen, teilweise ist es ihnen verwehrt, ein eigenes Büro mit eigenen Angestellten zu unterhalten, während andere Kantone eine geringfügige Verwaltungstätigkeit und einige wenige Angestellte zulassen. Die Domizilgesellschaften sind deshalb vielfach gezwungen, auf die Dienste Unternehmensfremder zurückzugreifen. Allgemein ist es jedoch schädlich, wenn Geschäftsfunktionsfunktionen ausgeübt werden, welche über jene Tätigkeit hinausgehen, die zwangsläufig mit der Verwaltung von Beteiligungen verbunden ist. Andererseits ist zu beobachten, daß in der Steuerpraxis vieler Kantone steuerlich begünstigte Domizilgesellschaften eine relativ umfangreiche Geschäftstätigkeit entfalten. Es ist zu beachten, daß Domizilgesellschaften nur Anteile an ausländischen Gesellschaften halten können. Die Domizilgesellschaft darf nicht durch Inländer beherrscht werden.²⁾

Die Domizilgesellschaft eignet sich besonders zur Patenverwertung³⁾ und als Finanzierungsgesellschaft, da die Lizenz- und

1) STADLER, P., (Basisgesellschaften), S. 43. Vgl. auch PIONTEK, G., Das Domizilprivileg, S. 113 ff.

2) Vgl. LEU, J.P., (Les revenus), S. 93; LEU, J.P., (La société de base), S. 326.

3) Im Kanton Basel-Stadt können Patentverwertungsgesellschaften das Domizilprivileg nicht beanspruchen, da nach Ansicht der Steuerbehörden in diesem Fall die Geschäftstätigkeit in Basel ausgeübt wird. Vgl. auch DEBATIN, H., Die internationalen Basisgesellschaften, S. 10; HAEESIG, A., (La société holding), S. 309; LEU, J.P., (Les revenus), S. 25; SUTTERER, H., (Basisgesellschaften), S. 130

Zinserträge nahezu steuerfrei angesammelt werden können. Im allgemeinen ist es auch unschädlich, wenn die Domizilgesellschaft nebenbei noch Holdingfunktionen ausübt, da der Beteiligungsabzug für wesentliche Beteiligungen erhalten bleibt.¹⁾

Hilfsgesellschaften

Die Hilfsgesellschaften müssen als eine Abart der Domizilgesellschaften betrachtet werden. Im Gegensatz zu letzteren ist den Hilfsgesellschaften nämlich eine gewisse Tätigkeit im Sitzkanton erlaubt. Das Verbot eigener Büros und eigenen Personals gilt für die Hilfsgesellschaften nicht, jedoch wird eine enge Verbundenheit mit ausländischen Gesellschaften gefordert, zumeist die Wahrnehmung von Hilfsfunktionen für ein ausländisches Unternehmen.

Als Tätigkeit der Hilfsgesellschaft kommen Finanzierung, Patentverwaltung, Kontrolle und Überwachung von Tochtergesellschaften sowie Dienstleistungen aller Art in Betracht.²⁾ Fakturierung und Inkasso gehören ebenfalls dazu, wogegen die Einschaltung einer Basisgesellschaft als Ein- oder Verkaufsgesellschaft nicht immer mit dem Status als Hilfsgesellschaft vereinbar ist. Sofern jede Handelstätigkeit in der Schweiz unterbleibt, die betreffende Gesellschaft also lediglich mit ausländischen Partnern Geschäftsbeziehungen unterhält und beim Ein- und Verkauf nur als Durchlaufstation dient, obwohl alle Geschäfte im eigenen Namen und auf eigene Rechnung abgeschlossen werden, ist dies allgemein nicht schädlich.

1) Vgl. MASSHARDT, H., (Holdinggesellschaften), S. 362.

2) Vgl. HAESSIG, A., (La société holding), S. 309.

2 Die Basisgesellschaft im bisherigen Außensteuerrecht
der Bundesrepublik Deutschland

21 Die steuerrechtlichen Vorteile¹⁾

Für die hier interessierende Frage der Beurteilung schweizerischer Basisgesellschaften kann davon ausgegangen werden, daß die in der Rechtsform der AG und/oder GmbH errichteten Basisgesellschaften auch nach deutschem Zivilrecht anerkannt werden, im Gegensatz etwa zu einer Liechtensteinischen Anstalt, der in verschiedenen Urteilen die deutsche Rechtsfähigkeit nicht zuerkannt wurde.²⁾ Von der zivilrechtlichen Anerkennung der Basis muß die steuerrechtliche Anerkennung unterschieden werden. Diese richtet sich allein nach deutschem Steuerrecht, so daß den schweizerischen Basen, welche in der Rechtsform der AG/GmbH betrieben werden, auch die deutsche Körperschaftsteuerliche Rechtsfähigkeit nicht versagt werden kann.

211 Einkommens- und Vermögensverlagerungen

Die deutsche, wie auch die schweizerische unbeschränkte Steuerpflicht knüpft an Wohnsitz, Sitz und Geschäftsleitung an und umfaßt prinzipiell das Welteinkommen bzw. Weltvermögen. Die nahe-
liegendste Methode zur Minderung der hohen deutschen direkten Steuern besteht deshalb darin, die Anknüpfungspunkte der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht zu vermeiden. Dies geschieht durch Wohnsitz- und Sitzverlegung. Die letzte Möglichkeit wird indessen nur in den wenigsten Fällen wahrgenommen, da die Sitzverlegung eine Auflösung und Besteuerung der stillen Reserven zur Folge hat. Deshalb werden nur bestimmte Funktionen vom inländischen Unternehmen abgespalten und von eigens zu diesem Zweck errichteten Auslandsbasen wahrgenommen. Da diese im allgemeinen rechtlich selbständig sind, werden die dort erzielten Gewinne von der deutschen Besteuerung abgeschirmt, solange die Ba-

1) Vgl. dazu auch den OASENBERICHT der Bundesregierung, der vielen mittelständischen Unternehmen erst die Möglichkeiten von Basisgesellschaften offenbarte und deshalb in der Presse auch als "Leitfaden zur Steuerflucht" bezeichnet wurde.

2) Vgl. OLG Frankfurt v. 3.6.1964, NJW 1964, S. 2355; BGH v. 30.1.1970, NJW 1970, S. 998.

sisgesellschaft ihren Gewinn thesauriert. "Hier liegt der Funktionsnerv der sogenannten internationalen Basisgesellschaften!"¹⁾ Dieser sog. Akkumulationseffekt tritt unabhängig davon ein, ob der deutsche Bigner der Basis eine natürliche oder juristische Person ist. Sofern die Auslandsbasis nur Beteiligungen an Tochtergesellschaften hält, könnte der Akkumulationseffekt selbstverständlich auch ohne Zwischenschaltung einer Basis durch Gewinnthesaurierung bei den Tochtergesellschaften erzielt werden. Falls an diesen Gesellschaften jedoch noch Personen beteiligt sind, welche auf Gewinnausschüttungen bestehen (Minderheitsaktionäre), oder eine ausländische Finanzdrehscheibe angestrebt wird, ist Gewinnthesaurierung bei den Grundeinheiten nicht unbeschränkt möglich.²⁾ Der Umfang des Akkumulationseffektes ist abhängig von der Steuerlastdifferenz zwischen Basisland und Steuerfluchtland, der Rentabilität der investierten Mittel,³⁾ sowie dem Zeitpunkt der Ausschüttung an die Spitzeneinheit.

DEBATIN⁴⁾ zeigt die Wirkung dieses Effektes für einen deutschen "Interessenten" durch Vergleich einer laufenden Ausschüttung mit dem Fall einer Gewinnspeicherung bei der Basisgesellschaft über 5 Jahre:

Sachverhalt: Kapital = 100; Rendite = 20 %; deutsche Steuer einschließlich Gewerbebeertragsteuer = 60 %.

Laufende Besteuerung	1.	2.	3.	4.	5. Jahr
Kapital	100	108	116,7	126,1	136,2
Ertrag	20	21,6	23,3	25,2	27,6
Steuer	12	12,9	13,9	15,1	16,5
Verbleibender Ertrag	8	8,7	9,4	10,1	11,1
Gesamtertrag nach Abzug der Steuer somit					47,3

1) DEBATIN, H., (Wettbewerbsstellung), S. 102.

2) Vgl. HAAS, G., (Steuerillusion), S. 171; KORMANN, H., (Steuerpolitik), S. 186 f.

3) Hier erweist sich die Basisgesellschaft als vorteilhaft, da sie die an sie ausgeschütteten Gewinne dorthin leiten kann, wo die Reinvestition der Gewinne die höchste Rentabilität verspricht.

4) Vgl. DEBATIN, H., Die internationalen Basisgesellschaften, S. 12.

Gewinnkumulation	1.	2.	3.	4.	5. Jahr
Kapital	100	120	144	172,8	207,3
Ertrag	20	24	28,8	34,5	41,4
Steuer	-	-	-	-	-
Verbleibender Ertrag	20	24	28,8	34,5	41,4

Der Gesamtertrag beträgt somit 148,7

woraus nach Abzug der darauf entfallenden deutschen Steuer von 89,2
als Ertrag nach Abzug der Steuer verbleiben: 59,5.

Schon in fünf Jahren bringt somit in dem angenommenen vereinfachten Beispiel die Kumulation eine Steigerung des verbleibenden Ertrags nach Abzug der Steuer von 47,3 auf 59,5, also um ca. 12 v.H. des investierten Anfangskapitals.

Hinzu kommt die Möglichkeit, von den Grundeinheiten wie u.U. auch von der Spitzeneinheit komplementäre Beteiligungserträge in Form von Zinsen, Lizenzgebühren, Beratungskosten usw. zu beziehen.¹⁾ Bei der geringen schweizerischen Besteuerung der Basisgesellschaften sind diese komplementären Beteiligungserträge praktisch nur mit den Quellensteuern des Herkunftslandes belastet. Auch aus anderen Gründen kann ein Gewinntransfer zwischen den Gliedern eines internationalen Konzerns notwendig sein.²⁾ Durch den Einsatz von Basisgesellschaften, welche die mit dem Gewinntransfer regelmäßig verbundenen Steuern reduzieren, wird die Voraussetzung für einen grenzüberschreitenden Kapitalfluß gelegt. Ob der Einsatz der Basisgesellschaft Wettbewerbsverzerrungen hervorruft, ist Ansichtssache. "Die Besteuerung mit nationalen Sätzen bei vollem internationalem Ergebnisausgleich ohne Zusatzsteuern führt zu jenem integrierten Ergebnis, das im Rahmen dieser Untersuchung als wettbewerbsneutraler Grenzgewinn bezeichnet wird."³⁾

1) Stellt die Basisgesellschaft der Muttergesellschaft Fremdkapital anstatt Eigenkapital zur Verfügung (Gewinnausschüttungen der Basisgesellschaft führen bei der Spitzeneinheit immer zu einer Verbreiterung der Eigenkapitalbasis), so ändert sich bei der Muttergesellschaft zwar die Relation Eigen/Fremdkapital, der Muttergesellschaft wird aber das zur Finanzierung der Investitionen benötigte Kapital zur Verfügung gestellt.

2) Vgl. S. 226 dieser Arbeit.

3) HAAS, G., Steuerbasen in Steueroasen?, S. 249.

Internationale Konzerne, die keine Basisgesellschaften einsetzen, sind jedoch gegenüber jenen Unternehmensverbänden benachteiligt, die ihren Gewinntransfer über solche Gesellschaften vornehmen. M.E. führen atypische Basisgesellschaften auf jeden Fall zu Wettbewerbsverzerrungen; der Einsatz derartiger Basen läßt sich betriebswirtschaftlich jedoch mit Senkung von Steuern (= Kosten) begründen.

Der Einsatz von Basisgesellschaften hat zudem den Vorteil, daß der Zeitpunkt des Gewinntransfers an die Muttergesellschaft im steuerlich günstigsten Augenblick erfolgen kann. Bei deutschen Publikumsgesellschaften, die einem konstanten Ausschüttungsdruck unterliegen, ist der unternehmenspolitische Spielraum in dieser Beziehung relativ gering. Bei personenbezogenen Kapitalgesellschaften erfolgt die Ausschüttung der Basis zweckmäßigerweise immer dann, wenn bei der deutschen Spitzeneinheit eine Durchschüttung an den/die Anteilseigner vorgesehen ist. Je höher nämlich die Ausschüttungen der inländischen Kapitalgesellschaft an ihre Aktionäre sind, umso geringer wird der Mischsteuersatz bei der Körperschaftsteuer und dementsprechend die Belastung der von der Basisgesellschaft zugeflossenen Dividenden mit deutscher Körperschaftsteuer. Falls die Ausschüttung an die Muttergesellschaft zu einem Zeitpunkt erfolgt, in dem diese mit Verlusten arbeitet, wird die deutsche Körperschaftsteuer vermieden,¹⁾ wodurch u.U. ein Verlustvortrag verloren geht.

Werden die Anteile an der Basisgesellschaft von natürlichen Personen gehalten, so entfällt der Progressionsvorbehalt bei der Einkommensteuer, da die in der Basis thesaurierten Gewinne sich nicht auswirken, im Gegensatz etwa zur "Gewinnthesaurierung" in einer ausländischen Betriebstätte.

Unmittelbare Vorteile bei der Vermögensteuer ergeben sich dagegen durch den Einsatz von Auslandsbasen nicht. Anstelle des ausländischen Einzelvermögens bei der inländischen Spitzeneinheit tritt die Beteiligung an der Basisgesellschaft. Die Bewertung nach dem

1) Vgl. FLÜGE, H.P., (Steuerplanung), S. 29.

BewG wird in beiden Fällen wahrscheinlich zu unterschiedlichen Ergebnissen führen;¹⁾ ob das zu einem Vorteil zugunsten der Basisgesellschaft führt, kann nur anhand des Einzelfalles beurteilt werden.

212 Ausnutzung der DBA

Basisgesellschaften können bestehende DBA in zweifacher Weise ausnutzen. Das betrifft einmal das DBA zwischen dem Basisland und den Sitzstaaten der Grundeinheiten und zum andern das DBA zwischen Basisland und Sitzstaat der Spitzeneinheit.²⁾ Im Verhältnis BRD-Schweiz bot das DBAS 31/59 folgende Vorteile: Abschirmung der in schweizerischen Kapitalgesellschaften thesaurierten Gewinne. Besteuerung der Betriebstättengewinne ausschließlich im Betriebstättenstaat, d.h. schweizerische Betriebstättengewinne wirkten sich nur über den Progressionsvorbehalt auf die deutsche Steuer aus. Auf die Tätigkeit sowie die Art der Einkünfte von Basisgesellschaft und Betriebstätte kam es dabei nicht an. Bei einer schweizerischen GmbH bestand sogar die Möglichkeit des steuerfreien Gewinntransfers, da diese Gesellschaft unter das Betriebstättenprinzip fiel.³⁾ Unbewegliches schweizerisches Vermögen wurde ausschließlich in der Schweiz besteuert. Atypische schweizerische Basisgesellschaften konnten außerdem eine Senkung der deutschen Quellensteuern gemäß den Abkommensbestimmungen verlangen, z.B. bei Lizenzvergütungen. Zudem ging das DBAS 31/59 mit Ausnahme der Erbschaftsteuer vom Verbot der virtuellen Doppelbesteuerung aus, d.h. die einem Staat zugewiesenen Steuergüter durften auch dann nicht vom anderen Staat besteuert werden, wenn der erstgenannte Staat von seinem Besteuerungsrecht keinen Gebrauch machte. Der "Wohnsitz" einer jur. Person befand sich am

-
- 1) Die Bewertung der Anteile an der Basisgesellschaft erfolgt mangels anderer geeigneter Anhaltspunkte nach dem Stuttgarter Verfahren. Wird das Auslandsvermögen dagegen direkt durch die Spitzeneinheit gehalten, so ist zu beachten, daß ausländisches Sachvermögen mit dem gemeinen Wert bewertet wird. Hält die Basis die Anteile an Tochtergesellschaften, so wird die Bewertung des Basisvermögens bei der Spitzeneinheit wahrscheinlich auch zu anderen Ergebnissen führen als die Einzelbewertung der Anteile der Tochtergesellschaften.
 - 2) Vgl. o.V., Renaissance der GmbH in der Schweiz?, NZZ vom 27.2. 1962, Nr. 762.
 - 3) Vgl. DEBATIN, H., Die internationalen Basisgesellschaften, S. 13 f.

Sitz der Unternehmung, so daß es durchaus möglich war, eine schweizerische Basisgesellschaft von der BRD aus zu leiten.

Vorteile können sich aus den von der Schweiz abgeschlossenen DBA ergeben, wenn die BRD mit dem betreffenden Staat kein DBA abgeschlossen hat, oder das entsprechende schweizerische DBA günstigere Bedingungen aufweist.¹⁾ Die Schweiz hat z.B. in einigen ihrer DBA eine weitergehende Senkung der Quellensteuern erreichen können als vergleichbare deutsche Abkommen. Die schweizerischen DBA weisen u.U. noch weitere Vorzüge auf, was jedoch jeweils einen exakten Vergleich mit den entsprechenden deutschen DBA voraussetzt und außerdem die zwischenstaatlichen Auslegungsgrundsätze und Verständigungsvereinbarungen einschließen muß.

213 Ausnützung des nationalen Außensteuerrechts des Basislandes

Die Basisgesellschaften profitieren zudem vom meistens sehr großzügigen Außensteuerrecht der Oasenländer.²⁾ Die Schweiz gewährt das internationale Schachtelprivileg bereits aufgrund des nationalen Rechts,³⁾ ebenso werden ausländische Betriebstätteneinkünfte von der schweizerischen Besteuerung freigestellt. Im Einzelfall kann dies zu beträchtlichen Vorteilen führen, wenn man bedenkt, daß diese Vergünstigungen auch gegenüber jenen Staaten eingreifen, mit denen überhaupt kein DBA besteht, während die BRD selbst in den von ihr abgeschlossenen DBA nicht überall das internationale Schachtelprivileg gewährt.

1) Vgl. dazu die Übersichten bei BIANCHI, S., (Schweizer Steuern), S. 26 f. und JUNG, A., (Dividendenbesteuerung), S. 379 ff. für die schweizerischen, respektive deutschen DBA. Insbesondere bei wesentlichen Beteiligungen hat die Schweiz in einigen Fällen eine weitergehende Reduzierung der Quellensteuern auf Dividenden erreicht als die BRD.

2) Vgl. FLÜGE, H. P., (Steuerplanung), S. 46 f.

3) KUHN, K., (Gewinnbesteuerung), S. 553 sieht in der indirekten Ausnützung des internationalen Schachtelprivilegs durch inländische Körperschaften ein Motiv für die Gründung von Vermögensverwaltungsgesellschaften.

22 Die steuerrechtlichen Nachteile

Die Bemühungen, über ausländische Basisgesellschaften steuerliche und außersteuerliche Vorteile zu erzielen, können im Einzelfall aufgrund folgender Kriterien ganz oder teilweise zunichtegemacht werden: Nichtanerkennung der Basisgesellschaft aufgrund des StAnpG, Nichtanerkennung einzelner Transaktionen der Basisgesellschaft. Der Leistungsaustausch mit der Basisgesellschaft wurde im bisherigen Außensteuerrecht der BRD mit Hilfe der Kriterien der verdeckten Gewinnausschüttung und verdeckten Einlage überprüft.¹⁾

221 Nichtanerkennung der Basisgesellschaft²⁾

2211 Scheingründung

Aufgrund des § 5 Abs. 1 StAnpG kann der Basisgesellschaft die steuerrechtliche Anerkennung versagt werden, wenn es sich um eine Scheingründung handelt. Dieser Tatbestand dürfte indessen in der Praxis kaum zutreffen,³⁾ denn es wird ja gerade die Gründung einer gültigen Gesellschaft angestrebt, um mit deren Hilfe Steuervorteile zu erzielen. Stimmt der formell erklärte Wille mit der tatsächlichen Beschaffenheit des Gewollten überein, so liegt kein Scheingebilde vor.⁴⁾ Wird eine Basisgesellschaft als Vermögensverwaltungsgesellschaft gegründet und nimmt sie diese Tätigkeit auch wahr, so liegt jedenfalls keine Scheingründung vor. Wird aber z.B. eine Auslandsbasis als Dienstleistungsunternehmen gegründet, die Dienste aber in Wirklichkeit von der inländischen Muttergesellschaft erbracht, so handelt es sich bei der Basis um ein Scheingebilde.⁵⁾ Im Einzelfall wird es deshalb immer darauf ankommen,

1) Vgl. S. 180 ff. dieser Arbeit.

2) Vgl. RAUPACH, A., (Mißachtung), S. 35 ff.

3) Vgl. GROSSFELD, B., (Basisgesellschaften), S. 70; KORMANN, B., (Oasen-Erlaß), S. 1160; WÖHRLE, W., (AStG), Vorbem. §§ 7 - 14 VIII; KRATZ, (Prüfung), S. 806, bezeichnet die fälschliche Vorschützung von Auslandsbeziehungen als "reinen Schwindel", den Mißbrauch von bürgerlich-rechtlich einwandfreien Konstruktionen als "verdeckten Schwindel".

4) Vgl. TIPKE/KRUSE, (AO), § 5 StAnpG, Anm. 4.

5) Vgl. STRIEGEL, G., (Steuerflucht), S. 79 m.w.N.

ob die tatsächlich von der Basisgesellschaft ausgeübte Tätigkeit in Art und Umfang den ihr übertragenen Funktionen entspricht. Trifft dies zu, so liegt kein Scheinunternehmen vor. Mit Recht bemerkt deshalb STRIEGEL: "Die Verwaltung eines kleinen Wertpapierbestands erfordert z.B. eben nicht denselben Aufwand wie die Verwaltung sämtlicher Tochtergesellschaften eines weltweiten Konzerns. Die steuerliche Beurteilung beider Fälle kann nicht unterschiedlich sein. Eine Scheingestaltung ist jedoch anzunehmen, wenn die Vermögensverwaltung eine umfangreiche Betätigung verlangt, die nicht von der Basis ausgeübt wird."¹⁾ Die Entscheidung, ob es sich bei einer "Briefkastenfirma" um eine Scheingründung handelt, kann daher auch nur anhand des konkreten Einzelfalles getroffen werden.

2212 Rechtsmißbrauch

Die Nichtanerkennung der Basisgesellschaft kann sich auf § 6 Abs. 1 StAnpG stützen. Voraussetzung für die Anwendung dieser Gesetzesnorm ist eine bürgerlich-rechtlich unangemessene Gestaltung, die durch einen ungewöhnlichen Weg und das Fehlen wirtschaftlicher oder sonst beachtlicher Gründe gekennzeichnet ist und mit deren Hilfe "ein steuerlicher Erfolg erreicht werden soll, der bei sinnvoller, Zweck und Ziel der Rechtsordnung berücksichtigender Auslegung vom Gesetz m i ß b i l l i g t wird."²⁾

Keinesfalls bedeutet jedoch die Einschaltung einer ausländischen Basisgesellschaft als solcher bereits einen Verstoß gegen § 6 StAnpG. Es ist jedem Steuerpflichtigen unbenommen, seine Verhältnisse so einzurichten, daß er Steuern spart. Dieses Recht macht auch an den Grenzen nicht halt. "D e r W e g ü b e r e i n O a s e n l a n d i s t d a h e r n i c h t s c h o n f ü r s i c h s e l b s t n a c h d e m g e l t e n d e n S t e u e r r e c h t a n g r e i f b a r."³⁾

In der Gründung einer Basisgesellschaft wird man nur selten einen Verstoß gegen § 6 StAnpG erblicken können,⁴⁾ es sei denn, die

1) STRIEGEL, G., (Steuerflucht), S. 81.

2) BFH v. 2.3.1966, BFHE 86, S. 396.

3) DEBATIN, H., (Einkommens- und Vermögensverlagerungen), S. 1067.

4) Vgl. HOFENMÜLLER, Th., (Basisgesellschaft), S. 451 ff.; WÜHRLE, W., (ASTG), Vorbem. §§ 7 - 14, VII 3.

Steuerumgehungsabsicht wird nachgewiesen. Da die Aufgaben von Basisgesellschaften jedoch wechseln können, und die Basis mithin mit wirtschaftlichem Leben ausgefüllt werden kann, empfiehlt es sich, die Steuerumgehungsabsicht i.S. des § 6 StAnpG anhand einzelner Geschäftsvorfälle zu untersuchen. Eine generelle Nichtanerkennung der Basis kommt, wie RÄDLER/RAUPACH¹⁾ und GROSSFELD²⁾ richtig bemerken, nur selten in Betracht und FLUME erklärt: "Ein Vorgehen nach § 6 StAnpG führt nur dazu, daß die deutschen Steuerpflichtigen die Gründung und Verwendung der schweizer juristischen Person in der Weise wirtschaftlich untermauern, daß nur noch die Dummen auf diesem Wege steuerlich erfaßt werden."³⁾

Kommt es auf den inneren Gehalt einer Sache an, so kann die Existenz einer Basisgesellschaft u.U. aufgrund des § 1 StAnpG negiert werden. Grundgedanke ist, daß es nicht auf eine bestimmte rechtstechnische Einkleidung einer Sache ankommt, sondern auf die Sache selbst. "Dem Recht kann es nicht um die Anerkennung leerer rechtlicher Hüllen ohne ein zugrunde liegendes sachliches Substrat gehen."⁴⁾ Reinen Briefkastengesellschaften, denen jegliche wirtschaftliche Substanz fehlt, die für ihre Zwecke auch keine eigenen Betriebseinrichtungen und eigenes Personal unterhalten, wird daher die steuerrechtliche Anerkennung aufgrund des § 1 StAnpG zu versagen sein, da sie wirtschaftlich nicht existent sind.

222 Nichtanerkennung einzelner Geschäftsvorfälle

Die Rechtsgrundlagen für die Nichtanerkennung von Geschäftsvorfällen sind wie bei der Beurteilung der Basisgesellschaft als solcher, die §§ 1, 5 und 6 StAnpG. Der Oasenerlaß⁵⁾ ist dagegen keine Rechtsgrundlage, sondern lediglich eine Stellungnahme der Finanzverwaltung zum Thema Steuerflucht und bestenfalls eine Interpretation des StAnpG durch die Verwaltung.

1) Vgl. RÄDLER, A.J./RAUPACH, A., (Oasenerlaß), S. 251.

2) Vgl. GROSSFELD, B., (Basisgesellschaften), S. 76 ff.

3) FLUME, W., Steuerflucht in die Schweiz, legal und illegal, S. 13.

4) GROSSFELD, B., (Basisgesellschaften), S. 72,

5) BStBl 1965 II, S. 74.

2221 Scheingeschäfte

Die Qualifizierung einzelner Transaktionen mit der Basis als Scheingeschäfte kommt relativ selten vor.¹⁾ Bei den vom Oasenerlaß²⁾ und DEBATIN³⁾ aufgeführten Fällen handelt es sich nicht um Scheingeschäfte, sondern vielmehr um Transaktionen, die aufgrund des arm's-length-Prinzips einer Überprüfung zu unterziehen sind.

Sobald jedoch die Basisgesellschaft eine wirksame Abschirmfunktion übernehmen soll, z.B. das Verkaufsrisiko für das Auslandsgeschäft, kann man im allgemeinen davon ausgehen, daß keine Scheingeschäfte vorliegen.

2222 Mißbrauchsfälle

"In diesen Fällen geht es nicht darum, daß der Steuerpflichtige für die geltend gemachte Rechtsfolge einen Sachverhalt darlegt, der in Wirklichkeit anders liegt, sondern das Charakteristikum der Steuerumgehung liegt darin, daß die Transaktion wirklich gewollt und vollzogen worden ist, dennoch aber die gewählte Rechtsform im Hinblick auf den wirtschaftlichen Zusammenhang als mißbräuchlich anzusehen ist."⁴⁾ Dazu gehört vor allem, daß eine Steuerumgehungsabsicht ausschlaggebend gewesen ist.⁵⁾ Der Oasenerlaß²⁾ zählt zu den Mißbrauchstatbeständen z.B. die Übertragung von Patenten auf eine ausländische Gesellschaft und anschließende Lizenznahme bei dieser; die Zuführung von Kapital an Auslandsgesellschaften und anschließende Rückgewährung als Darlehen, sowie Kreislauffälle aller Art.

Ein Mißbrauch i.S. des § 6 StAnpG kann sich immer nur am Einzelfall orientieren, in dem zu untersuchen ist, wie sich eine bestimmte Gestaltung in den Tätigkeitsbereich der Spitzeneinheit und der Basis einordnet, und welche wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe es für die außergewöhnliche rechtliche Gestaltung gibt.

1) So auch GROSSFELD, B., (Basisgesellschaften), S. 94.

2) BStBl 1965 II, S. 74.

3) Vgl. DEBATIN, H., (Einkommens- und Vermögensverlagerungen), S. 1065 f.

4) DEBATIN, H., (Einkommens- und Vermögensverlagerungen), S. 1066.

5) Vgl. BFH v. 21.5.1971, BStBl 1971 II, S. 721.

In dem sog. "Treuhandurteil" des BFH¹⁾ rechnet dieser das Wertpapiervermögen einer schweizerischen Vermögensverwaltungs-GmbH deren deutschem Gesellschafter mit der Begründung zu, daß zwischen der GmbH und ihrem Gesellschafter ein stillschweigendes Treuhandverhältnis (§ 11 Nr. 3 StAnpG) bestanden habe. Die von der GmbH ausgeübte Tätigkeit war dabei gering, vor allem hatte sich der Gesellschafter Grundsatzentscheidungen vorbehalten, so daß kein Interessenübergang stattgefunden hatte. Trotzdem versuchte der BFH diesen Fall nicht über die §§ 1, 5 und 6 StAnpG zu lösen. Das deutet darauf hin, daß das höchste deutsche Finanzgericht die §§ 5 und 6 StAnpG wahrscheinlich nur in Extremfällen anwenden will.²⁾

Der Umfang der Materie und die Vielfalt der Meinungen machen es hier unmöglich, noch weiter auf die Problematik des § 6 StAnpG einzugehen.³⁾ Je beachtlicher die außersteuerlichen Motive für die Errichtung sowie die Transaktionen von und mit Basisgesellschaften sind, umso eher kann ein Rechtsmißbrauch ausgeschlossen werden. Allgemein gerät die atypische Basisgesellschaft eher in den Verdacht des Rechtsmißbrauchs als die typische Basisgesellschaft, weil bei ersterer u.U. rein nationale Sachverhalte internationalisiert werden.⁴⁾

Die Nichtanerkennung von Geschäftsvorfällen aufgrund des § 1 StAnpG unterscheidet sich in ihren Voraussetzungen nicht wesentlich von jenen des § 6 StAnpG. In beiden Fällen ist auf den wirtschaftlichen Gehalt des zugrunde liegenden Rechtsgeschäftes zurückzugreifen.

-
- 1) Vgl. BFH v. 21.5.1971, BFHE 102, S. 555. Das Urteil ist z.T. auf heftige Kritik gestoßen. Vgl. BREZING, K., (Treuhänderin), S. 201 ff.; FLICK, H./WASSERMEYER, F., (Grundsatzurteil), S. 110 ff.; FRIEDRICH, W., (Treuhänder), S. 845 ff.; SALDITT, F., (Steuerlast), S. 26 ff.
 - 2) Die §§ 1 ff. StAnpG haben jedenfalls in der heutigen Zeit nicht jene Wirkung, die man sich in den 30er Jahren von diesem Gesetz versprach. Vgl. OTT, (Steueranpassungsgesetz), Sp. 1141.
 - 3) Hierzu sei auf die Kommentare zum StAnpG verwiesen.
 - 4) Vgl. DEBATIN, H., (Einkommens- und Vermögensverlagerungen), S. 1068.

223 Die steuerlichen Folgen der Nichtanerkennung ausländischer Basisgesellschaften

Werden ausländische Basisgesellschaften oder einzelne Transaktionen nicht anerkannt, so ist in jedem Einzelfall zu prüfen, inwieweit sich der Steueranspruch der BRD geändert hat.

Beispiel: Eine Basis in der Schweiz hält 100 %ige Beteiligungen an den Tochtergesellschaften X, Y, Z in den Staaten A, B und C. Die Nichtanerkennung dieser Basis bzw. die Nichtanerkennung einzelner Rechtsgeschäfte kann dazu führen, daß die Gewinnausschüttungen der Tochtergesellschaften an die Basis als unmittelbare Gewinnausschüttung an die deutsche Spitzeneinheit zu werten sind. Daraus folgt, daß die deutsche Finanzverwaltung die mit den Staaten A, B und C abgeschlossenen DBA zu beachten hat. Besteht z.B. im Verhältnis zum Land A ein DBA mit Schachtelprivileg, so bleiben die durch die "nichtanerkannte" Basis durchgeleiteten Gewinne aus dem Land A in der BRD steuerfrei.

Problematisch gestaltet sich die Berücksichtigung der im Basisland gezahlten Steuern. Die Vorschriften der §§ 5 Abs. 5 und 6 Abs. 3 StAnpG beziehen sich nur auf inländische Steuern, so daß die ausländischen Steuern lediglich aufgrund des § 34c EStG und § 19a Abs. 1 KStG angerechnet werden können. Voraussetzung hierfür ist Subjektidentität des ausländischen und inländischen Steuerzahlers. Sowohl bei Scheingründungen als auch bei rechtsmißbräuchlichen Basen ist diese Subjektidentität m.E. gegeben, selbst wenn die Auslandsbasis zivilrechtsfähig ist, denn wenn der BFH¹⁾ für die Qualifizierung von ausländischen Gesellschaften entscheidend auf das deutsche Steuerrecht abstellt, so ist das auch im vorliegenden Fall zu beachten, in dem die ausländische Basis steuerrechtlich negiert wird.²⁾ Was ausländische Einkünfte sind,

1) Vgl. BFH v. 17.7.1968, BFHE 93, S. 1 und vor ihm bereits RFH v. 18.12.1930, RStBl 1931, S. 200.

2) Auf die Qualifizierung durch das ausländische Recht kommt es m.E. nicht an. Wird die Auslandsbasis in ihrem Sitzland besteuert und durch das deutsche Steuerrecht nicht anerkannt, so wird praktisch der inländische Steuerpflichtige mit dieser Steuer belegt, so daß die Subjektidentität gegeben ist.

muß nach deutschem Steuerrecht beurteilt werden, d.h. vornehmlich nach § 68b EStDV. Die Qualifizierung der Einkünfte als "ausländisch" erscheint immer dann gerechtfertigt zu sein, wenn diese Einkünfte auch ohne Zwischenschaltung der Basisgesellschaft eine solche Wertung verdienen. Quellensteuern, welche von Drittstaaten erhoben werden, können damit im allgemeinen auf die deutschen Steuern angerechnet werden.

Werden schweizerische Basisgesellschaften zwar in der Schweiz, nicht aber in der BRD anerkannt, so wird die Schweiz das DBAS anwenden, während die BRD dies ablehnen wird. Die dadurch eintretende Doppelbesteuerung der gewerblichen Einkünfte der Basis ist endgültig, sofern nicht ein Verständigungsverfahren eine Lösung bringt, oder eine Anrechnung der schweizerischen Steuern möglich ist. Hier zeigen sich auch die schwerwiegenden Nachteile atypischer Basisgesellschaften. Ohne Einschaltung einer solchen Basis existieren keine ausländischen Einkünfte, so daß die von dieser Gesellschaft im Basisland entrichteten Steuern nicht auf die deutschen Steuern angerechnet werden können. Diese Nachteile lassen sich nur dann vermeiden, wenn auch die Schweiz solche Basen nicht anerkennt.

Die Darstellungen zur Einsatzweise der Basisgesellschaften, ihren steuerrechtlichen Vor- und Nachteilen, haben gezeigt, daß sich die Nachteile weitgehend durch eine geschickte Unternehmens- und Konzernpolitik umgehen lassen. Die steuerrechtlichen Vorteile gipfeln letztlich alle in der Tatsache, daß die Entstehung steuerpflichtigen Gewinns im Inland vermieden wird. Sofern dieses dadurch erreicht wird, daß der Leistungsaustausch zwischen in- und ausländischen verbundenen Unternehmen zu Konditionen erfolgt, welche unabhängige Dritte nicht vereinbart hätten, sucht nunmehr § 1 AStG diesen Weg der Gewinnverlagerung zu verhindern. Hierzu kann auf die S. 176 ff. dieser Arbeit verwiesen werden.

Sofern die Entstehung steuerpflichtigen Gewinns im Inland jedoch dadurch verhindert wird, daß ertragbringende Vermögensteile in das Ausland verlegt werden, vermag § 1 AStG diese Art der Steuerflucht nicht zu verhindern. Der deutsche Gesetzgeber will deshalb durch die §§ 7 ff. AStG die Gewinnthesaurierungsfunktion der Basisgesellschaften unterlaufen.

3 Die Basisgesellschaft nach dem AStG

31 Grundsätzliches

Die §§ 7 ff. AStG können als der zentrale Bereich, nicht nur des AStG, sondern des AStRG überhaupt, aufgefaßt werden. Nach Ansicht der Finanzverwaltung und des Gesetzgebers reichten die bisherigen gesetzlichen Normen nicht aus, um die abschirmende Wirkung, welche von Basisgesellschaften ausging, wirksam zu durchbrechen. Der Teil IV des AStG ("Beteiligungen an ausländischen Zwischengesellschaften") sucht "den Abschirmeffekt von Basisgesellschaften in Niedrigsteuerländern dadurch aufzuheben, die Zwischenschaltung solcher Basisgesellschaften steuerlich also dadurch zu neutralisieren, daß sie deren Gewinne ihren inländischen Gesellschaftern hinzurechnen und bei diesen besteuern."¹⁾

Das Wesen dieser "Zugriffsbesteuerung"²⁾ (=Hinzurechnungsbesteuerung) besteht darin, daß ausländische Gesellschaften (nicht nur Basisgesellschaften), hinsichtlich bestimmter Einkünfte so behandelt werden, als hätten sie diese Einkünfte an inländische Steuerpflichtige, welche an dieser ausländischen Gesellschaft beteiligt sind, ausgeschüttet.³⁾ "In fiskalischer Euphorie ob dieses Auswegs aus einem alten Dilemma will die Bundesregierung ganz offenbar mehr vom Kuchen abschneiden, als uns allen - auch nach Ansicht der Steuerreformkommission - bekommen kann."⁴⁾

Voraussetzung für diese Zugriffsbesteuerung ist jedoch, daß die ausländische Gesellschaft eine Körperschaft ist, die selbst im Inland nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist,⁵⁾ an der jedoch unbeschränkt oder erweitert beschränkt Steuerpflichtige (§ 2 AStG), zu mehr als 50 % beteiligt sind. Wann eine solche Beteiligung anzunehmen ist, richtet sich nach § 7 Abs. 2 - 4 AStG.

1) FÖTTCHER/BEINERT/HEINERKES, (AStG), S. 56.

2) Vgl. DEBATIN, H., Außensteuerreformgesetz, S. 267; DEBATIN, H., (Wettbewerbsstellung), S. 103.

3) Vgl. OFFERHAUS, K., (Schwerpunktfragen), S. 450; TELKAMP, H.J., Der Außensteuergesetz-Entwurf, S. 109.

4) KREILE, R., Steuerfluchtgesetz?, S. 53.

5) Vgl. HAAS, G., (Außensteuergesetz), S. 528.

Nicht jede mehrheitliche Beteiligung unbeschränkt Steuerpflichtiger an einer ausländischen Gesellschaft rechtfertigt eine Zugriffsbesteuerung. Dieser unterliegen vielmehr nur die Einkünfte aus Tätigkeiten, für welche die Auslandsgesellschaft Zwischengesellschaft ist. Darunter fallen alle Einkünfte, die nicht aus Tätigkeiten erzielt werden, welche § 8 Abs. 1 und 2 AStG nennt und die gleichzeitig einer niedrigen Besteuerung unterliegen. Das AStG verzichtet mithin darauf, eine ausländische Gesellschaft als solche in irgendeiner Weise zu werten oder zu besteuern. Die Gesellschaft gilt nur hinsichtlich der Einkünfte aus bestimmten Tätigkeiten als Zwischengesellschaft (Basisgesellschaft) und besteuert werden diese Einkünfte nicht bei der Gesellschaft, sondern beim Gesellschafter. Die auf den zugerechneten Einkünften lastenden ausländischen Steuern werden auf die inländische Steuerschuld angerechnet oder von den ausländischen Einkünften abgezogen.

Der Abschirmeffekt der Basisgesellschaft tritt nur ein, wenn diese ihre Gewinne thesauriert. Schüttet die Basis die Gewinne aber voll oder teilweise aus, so entfällt die Zugriffsbesteuerung in gleichem Umfang.

Die §§ 7 ff. AStG gehen davon aus, daß die Basisgesellschaft steuerrechtlich anerkannt wird. Es stellt sich deshalb die Frage, in welchem Verhältnis die Vorschriften des StAnpG zum AStG stehen. Verschiedentlich ist in der Literatur die Ansicht geäußert worden, daß die um Anerkennung ringende Basisgesellschaft endlich legitimiert worden sei.¹⁾ Richtig ist nur, daß das AStG Basisgesellschaften die Anerkennung nicht versagt,²⁾ die Vorschriften des StAnpG sind aber auch weiterhin zu beachten.³⁾ Wird einer

1) Vgl. KREILE, R., Steuerfluchtgesetz?, S. 53.

2) Vgl. DEBATIN, H., (Leitsätze), S. 98; KÜHR, Ch., Das Außensteuergesetz, S. 11; TELKAMP, H. J., Der Außensteuergesetz-Entwurf, S. 109.

3) Vgl. BARANOWSKI, K. H., Das Außensteuerreformgesetz, S. 457; DEBATIN, H., (Leitsätze), S. 92; DEBATIN, H., Außensteuerreformgesetz, S. 266; EBLING, K., (Außensteuerreformgesetz), S. 146; KRABBE, H., Das Außensteuergesetz, S. 14 f.; WEBER, E., (Außensteuergesetz), S. 343.

Basisgesellschaft aufgrund des StAnpG die steuerrechtliche Anerkennung versagt, so kommen die Vorschriften des AStG nicht zum Zuge. Für die Praxis ist allerdings nicht auszuschließen, daß die Finanzverwaltung und Steuergerichte den etwas unsicheren Boden des StAnpG und des Oasenerlaßes verlassen und sich auf die rechtlich sicherere Grundlage des AStG stützen.

Die Folgen einer Wertung nach StAnpG bzw. AStG können im Einzelfall unterschiedlich sein, da dem AStG in einigen Bereichen Schranken gesetzt sind, z.B. hinsichtlich der deutschen Mehrheitsbeteiligung, den niedrigen Steuern und den einschlägigen Bestimmungen der DBA.¹⁾

Bei der Prüfung der Frage, ob die Voraussetzungen der Zugriffsbesteuerung erfüllt sind, müssen daher folgende drei Punkte beachtet werden:

- 1) Es muß eine ausländische Körperschaft (insbes. Kapitalgesellschaft) vorliegen.
- 2) Unbeschränkt Steuerpflichtige müssen zusammen mit erweitert beschränkt Steuerpflichtigen zu mehr als 50 % an dieser Gesellschaft beteiligt sein.
- 3) Die Gesellschaft muß Zwischeneinkünfte beziehen, die niedrig (unter 30 %) besteuert werden.

Trifft eine dieser drei Bedingungen nicht zu, so kann es nicht zu einer Zugriffsbesteuerung kommen.

Die erste Bedingung dürfte am leichtesten zu überprüfen sein und sollte dementsprechend auch am Anfang des Prüfungsvorganges stehen, zumal die Rechtsform im allgemeinen konstant bleibt, so daß diese Prüfung nicht jedes Jahr wiederholt werden muß.

Ob im nächsten Schritt der zweite oder dritte Punkt zu prüfen ist, kann nur anhand des individuellen Falles festgestellt werden. Der dritte Punkt setzt u.a. auch eine Prüfung der Steuerbelastung voraus. Steht bereits von Anfang an fest, daß die Steuerbelastung in einem bestimmten Staat auf jeden Fall die 30 %-Grenze über-

1) Vgl. WÖHRLE, W., (AStG), Vorbem. §§ 7 - 14, III.

schreitet, so kann auf die Überprüfung des zweiten Punktes verzichtet werden. Bei Staaten, in denen die Möglichkeit besteht, daß die Steuerbelastung gewisser Einkünfte 30 % nicht erreicht, sollte jedoch die Prüfung des zweiten Punktes Vorrang haben, da die Beteiligungsverhältnisse im allgemeinen über einen längeren Zeitraum konstant bleiben, zumal wenn es sich um Basisgesellschaften handelt.

Bei schweizerischen Gesellschaften empfiehlt sich diese Vorgehensweise auf jeden Fall, da hier immer mit Zwischeneinkünften gerechnet werden muß.

Wenn im folgenden dennoch zuerst auf § 8 AStG eingegangen wird, so deshalb, weil ihm m.E. innerhalb der §§ 7 - 14 AStG überragende Bedeutung zukommt, da eine Gesellschaft, wenn die Beteiligungsverhältnisse einmal festliegen, jedes Jahr von neuem an ihm gemessen wird. Außerdem wird auch in den neu geschaffenen §§ 19a Abs. 2 - 5 KStG, 9 Nr. 7 und 12 Abs. 3 Nr. 4 GewStG sowie 102 Abs. 2 BewG, auf § 8 AStG Bezug genommen.

Ein Unternehmer, welcher vor der Entscheidung steht, ob er in der Schweiz eine Basisgesellschaft errichten will, wird sein Augenmerk auch zunächst auf § 8 AStG richten, da für ihn die Beteiligungsverhältnisse bekannt sind.

32 Die wirtschaftliche Betätigung

§ 8 AStG verfolgt den Zweck, die Tätigkeit ausländischer Gesellschaften unter dem Blickpunkt eigener Wirtschaftsleistung zu untersuchen und nur jene Einkünfte in die die Zugriffsbesteuerung einzubeziehen, die nicht aus eigener werbender Tätigkeit unter Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr stammen. Die vom § 8 Abs. 1 AStG privilegierten Einkünfte sollen als "aktive"¹⁾ Einkünfte, die nicht-privilegierten als "passive"¹⁾ Einkünfte bezeichnet werden.

§ 8 Abs. 1 AStG gibt einen abschließenden Katalog aller Tätigkeiten, welche zu aktiven Einkünften führen, alle hier nicht aufgezählten Tätigkeiten führen automatisch zu passiven Einkünften. Die vorgenommene Abgrenzung erfolgt nach funktionalen Tätigkeitsmerkmalen,²⁾ d.h. die Rechtsform ausländischer Gesellschaften ist für die Abgrenzung der einzelnen Tätigkeiten nicht maßgebend, ebensowenig kommt es auf den im Gesellschaftsvertrag oder Statuten festgelegten Zweck einer Unternehmung an.³⁾

321 Der Kreis der aktiven Einkünfte

A. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Hierbei handelt es sich um uneingeschränkt aktive Einkünfte. Da deutsch beherrschte Auslandsgesellschaften nur selten über solche Einkünfte verfügen, ist die praktische Bedeutung dieser Vorschrift gering.

B. Einkünfte aus Sachleistungen

Hierzu zählen die Herstellung, Bearbeitung, Verarbeitung oder Montage von Sachen, die Erzeugung von Energie sowie das Aufsuchen und die Gewinnung von Bodenschätzen. Die aus diesen Tätigkeiten erzielten Einkünfte gelten uneingeschränkt als aktiv. Durch diese Bestimmung wird ein Großteil der deutschen Auslandsinvestitionen

1) Vgl. BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 60.

2) Vgl. FLICK, H./WASSERMEYER, F., (Funktionale Betrachtungsweise), S. 857 ff.

3) Vgl. WÖHRLE, W., (AStG), § 8 I 1.

von der Zugriffsbesteuerung freigestellt, nämlich soweit es sich um aktiv tätige Tochtergesellschaften deutscher Industriebetriebe handelt, welche im Ausland produzieren.

C. Einkünfte aus dem Betrieb von Kreditinstituten und/oder Versicherungsunternehmen

Aktive Einkünfte liegen nur dann vor, wenn die betreffenden Unternehmen für ihre Geschäfte einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Betrieb unterhalten. Diese Bestimmung, die auch bei Handels-, Dienstleistungs- und Grundstücksgesellschaften verlangt wird, bedeutet, daß "alle personellen und sachlichen Einrichtungen vorhanden sein (müssen), die für die Ausübung der gewerblichen Tätigkeit erforderlich sind."¹⁾ Ob eine kaufmännische Buchführung, eine geregelte Kassenführung, eine geordnete Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen sowie die regelmäßige Aufstellung von Inventur und Bilanz genügen²⁾ um diesem gesetzlichen Erfordernis zu genügen, erscheint zweifelhaft.³⁾ Der Tätigkeitsumfang von Kreditinstituten folgt im wesentlichen aus § 1 KWG sowie § 1 Abs. 2 Nr. 3 HGB, wobei die dort aufgeführten Tätigkeiten nur als Orientierungsmaßstab dienen.⁴⁾ Unschädlich ist es, wenn ein ausländisches Kreditinstitut ausschließlich als Konzernbank fungiert, die Einkünfte verlieren dadurch nicht ihren aktiven Charakter. Somit können Einkünfte von Basisgesellschaften mit Finanzierungsfunktionen durchaus als aktive Einkünfte qualifiziert werden.

D. Einkünfte aus Handelstätigkeit

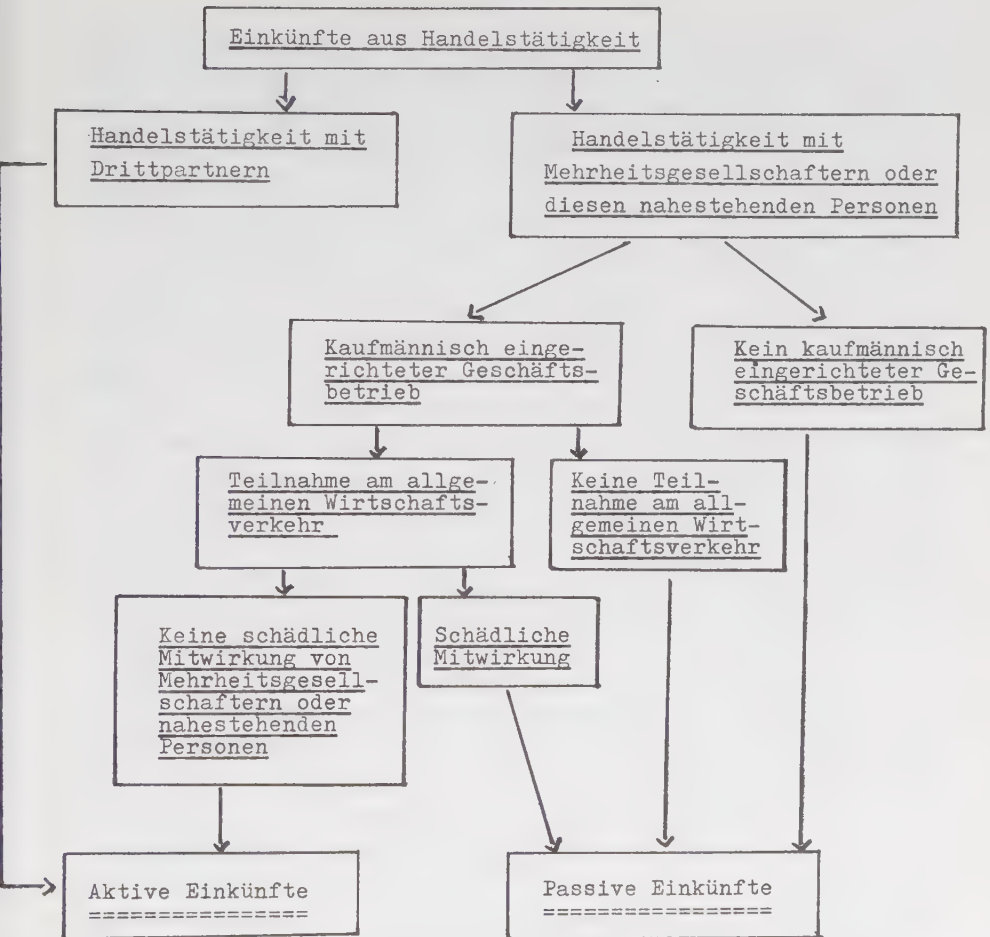
Einkünfte aus Handelstätigkeit gelten zwar grundsätzlich als aktiv, jedoch werden von diesem Grundsatz zwei wesentliche Ausnahmen gemacht. Diese bestehen darin, daß die Auslandsgesellschaft

-
- 1) HAAS/BACHER/SCHEUER, (Gestaltung), S. 99. Vgl. auch WÖHRLE, W., (AStG), § 8 I 3.
 - 2) So die Forderung von BÜTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 61.
 - 3) Vgl. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 8 Anm. 40; WÖHRLE, W., (AStG), § 8 I 3.
 - 4) Vgl. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 8 Anm. 34; a.A. BÜTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 61 und HAAS/BACHER/SCHEUER, (Gestaltung), S. 98.

die Waren weder einem unbeschränkt steuerpflichtigen Mehrheitsgesellschafter¹⁾ oder einer diesem nahestehenden Person liefern darf, noch von einem solchen Personenkreis an die Auslandsgesellschaft Waren geliefert werden dürfen. Durch diese Bestimmung soll verhindert werden, daß Ein- oder Verkaufsgewinne aus dem Inland auf ausländische Gesellschaften abgespalten werden. Der Gesetzgeber hatte dabei offensichtlich nur den Fall im Auge, daß die Ein- bzw. Verkaufsgesellschaft ausschließlich mit Unternehmen des gleichen Unternehmenskreises in Geschäftsbeziehungen tritt, wie eine weitere Ausnahmebestimmung zeigt. Weist nämlich der unbeschränkt Steuerpflichtige nach, daß die ausländische Gesellschaft einen für derartige Handelsgeschäfte in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb, unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unterhält und die zur Vorbereitung, dem Abschluß und der Ausführung der Geschäfte gehörenden Tätigkeiten ohne Mitwirkung eines solchen Steuerpflichtigen oder einer nahestehenden Person ausübt, so gilt auch die Handelstätigkeit mit Mehrheitsgesellschaftern bzw. nahestehenden Personen als unschädlich, d.h. es liegen aktive Einkünfte vor.

Das Schema auf S. 255 zeigt den Kreis der aktiven und passiven Einkünfte aus Handelstätigkeit.

-
- 1) Das Gesetz zieht allerdings den Kreis derjenigen Personen, den die Warenströme nicht berühren dürfen, erheblich weiter. So kommt es nicht auf die Beteiligungsquote des unbeschränkt Steuerpflichtigen an, sondern nur darauf, ob die Auslandsgesellschaft deutsch beherrscht i.S. des § 7 AStG ist. Ist z.B. der unbeschränkt Steuerpflichtige A an der ausländischen Handelsgesellschaft X mit 1 % beteiligt, der unbeschränkt Steuerpflichtige B mit 50 % und der Steuerausländer C mit 49 %, so sind Einkünfte, welche X aus dem Handel mit A erzielt, vorbehaltlich weiterer Ausnahmeregelungen, passive Einkünfte. Wären an der ausländischen Gesellschaft dagegen Steuerausländer zu mindestens 50 % beteiligt, so kann die Gesellschaft keine passiven Einkünfte erzielen. Da die Auslandsgesellschaften in den meisten Fällen von einem Inländer beherrscht werden, wird vereinfachend unterstellt, die Handelsbeziehungen bestünden mit einem inländischen Mehrheitsgesellschafter. Der Kreis der nahestehenden Personen ergibt sich z.B. aus § 1 AStG.



Die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr wird auch für Dienstleistungen sowie Vermietung und Verpachtung gefordert. Zur Auslegung dieses Begriffes kann auf Abschn. 12b GewStR verwiesen werden. Die Auslandsgesellschaft muß deshalb ihre Leistungen gegen Entgelt der Allgemeinheit, d.h. einer unbestimmten Anzahl von Personen anbieten. Für ausländische Ein- und Verkaufsgesellschaften folgt daraus, daß zumindest auf einer Marktseite nicht nur Geschäftsbeziehungen mit Unternehmen des gleichen Konzerns bestehen dürfen, d.h. die Einkaufsgesellschaft darf zwar ausschließlich für Konzerngesellschaften einkaufen, nicht aber

gleichzeitig auch ausschließlich von Konzerngesellschaften einkaufen.¹⁾ Für die Verkaufsgesellschaft gilt entsprechendes. Die gegenteilige Ansicht von FLICK/WASSERMEYER/BECKER²⁾ und STRIEGEL,³⁾ welche im Ergebnis nur auf den kaufmännisch eingerichteten Geschäftsbetrieb abstellen, ist m.E. unrichtig, es hätte dann nämlich der entsprechenden Gesetzesbestimmung über die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gar nicht bedurft.

Was unter "Mitwirkung" des Mehrheitsgesellschafters oder ihm nahestehender Personen zu verstehen ist, sagt das Gesetz nicht, obwohl die "Mitwirkung" auch bei Dienstleistungen sowie Vermietung und Verpachtung zu beachten ist. Man wird wohl auch hier eine funktionale Betrachtungsweise zugrunde legen müssen, d.h. eine schädliche Mitwirkung immer dann unterstellen, wenn Mehrheitsgesellschafter oder nahestehende Personen Tätigkeiten übernehmen, die funktionale Bestandteil der Tätigkeit der Auslandsgesellschaft sein sollten.⁴⁾ Das kann nur anhand des Einzelfalles beurteilt werden, wobei Branchengepflogenheiten zu berücksichtigen sind.⁵⁾ Hier deuten sich bereits mögliche Konfliktfälle an. So wertet z.B. HAAS⁶⁾ die Finanzierung der ausländischen Handelstätigkeit durch den inländischen Beteiligten als schädliche Mitwirkung, während STRIEGEL⁷⁾ in diesem Fall eine unschädliche Mitwirkung unterstellt.

Dennoch bleibt festzuhalten, daß die Einkünfte der ausländischen Ein- und Verkaufsgesellschaften deutscher Steuerpflichtiger

1) Vgl. BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 62; HAAS, G., (Außensteuergesetz), S. 529; WÖHRLE, W., (AStG), § 8 I 4.

2) Vgl. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 8 Anm. 56 f.

3) Vgl. STRIEGEL, G., (Steuerflucht), S. 168.

4) Vgl. DEBATIN, H., Außensteuerreformgesetz, S. 273; DUEBALL, L., (Zugriffsbesteuerung), S. 563; HAAS, G., (Außensteuergesetz), S. 529; WÖHRLE, W., (AStG), § 8 I 2.

5) ZuRecht weist DUEBALL, L., (Zugriffsbesteuerung), S. 563, darauf hin, daß durch eine verfehlte Auslegung dieses Begriffes dem deutschen Außenhandel u.U. aus fiskalischen Gründen ein Konkurrenz-Handikap oktroyiert wird.

6) Vgl. HAAS, G., (Außensteuergesetz), S. 529.

7) Vgl. STRIEGEL, G., (Steuerflucht), S. 171 und DUEBALL, L., (Zugriffsbesteuerung), S. 563.

grundsätzlich als "aktiv" i.S. des § 8 AStG gewertet werden, so daß die Ein- und Verkaufsorganisation deutscher Konzerne u.U. zwar überprüft, keinesfalls jedoch radikal geändert werden muß. In keinem Falle schädlich sind dagegen Transaktionen, welche das Inland überhaupt nicht berühren, so z.B. der Handel zwischen Tochtergesellschaften in Drittländern, welcher über eine schweizerische Basisgesellschaft abgewickelt wird. Der Bestimmung des § 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG wird im Verhältnis zur Schweiz die größte Bedeutung zukommen, da die Handelsgesellschaften unter den deutsch beherrschten aktiven Gesellschaften in der Schweiz eine überragende Stellung einnehmen.¹⁾

E. Einkünfte aus Dienstleistungen

Einkünfte aus Dienstleistungen zählen grundsätzlich zu den aktiven Einkünften. Es gelten jedoch die gleichen Ausnahmen wie bei den Einkünften aus Handelstätigkeit, d.h. Einkünfte aus Dienstleistungsgeschäften mit inländischen Mehrheitsgesellschaftern oder ihnen nahestehenden Personen sind nur unter einschränkenden Bedingungen aktiv. Die Auslandsgesellschaft darf sich für die Dienstleistung weder solcher Personen bedienen, noch dürfen solche Personen bei Dienstleistungen mitwirken. Die Auslandsgesellschaft "bedient" sich solcher Personen, wenn diese Personen selbst zu den Leistungen beitragen, die für Dritte erbracht werden und mit den Einkünften aus den von ihnen beigetragenen Leistungen im Inland steuerpflichtig sind. "Das ist dann der Fall, wenn die beigetragene Leistung des inländischen Mehrheitsgesellschafters oder der ihm nahestehenden Person im Inland ausgeübt oder verwertet wird"²⁾ und nicht aufgrund eines DBA von der deutschen Besteuerung freigestellt ist.³⁾

Bedeutung gewinnt diese Gesetzesvorschrift für die schweizerischen Hilfsgesellschaften. Erbringen diese Dienstleistungen ausschließlich für Tochtergesellschaften eines Unternehmensverbandes, so werden im Regelfall passive Einkünfte erzielt, da die Leistungen "nahestehenden Personen" erbracht werden, gleichzeitig aber

1) Vgl. FLICK, H., (Ausländische Handelsgesellschaft), S. 5 ff.

2) BOPPCHER/BEINERT/HENNERKESS, (AStG), S. 63.

3) Vgl. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 8 Anm. 65.

die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr wohl nicht gegeben ist. Weiten dagegen die Hilfsgesellschaften ihren Geschäftsbetrieb auch auf konzernunabhängige Gesellschaften aus, z.B. auf andere schweizerische Gesellschaften, so wird ihnen u.U. das kantonale Steuerprivileg aberkannt, wenn der Umfang der mit schweizerischen Unternehmen getätigten Geschäfte zu groß wird. Es wird entscheidend darauf ankommen, wie die deutsche Finanzverwaltung die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr für diese Fälle interpretiert. Läßt sie es zu, daß die Auslandsgesellschaft in ihrem Sitzland (Schweiz) praktisch keine Geschäftsbeziehungen unterhält, sondern sich ihre Geschäftspartner im Ausland sucht,¹⁾ so kann das Privileg für Hilfsgesellschaften erhalten bleiben, ohne daß die Einkünfte einer solchen Gesellschaft als passiv qualifiziert werden. Die Finanzverwaltung sollte sich m.E. zu diesem Zugeständnis entschließen, da in einem solchen Fall nur Auslandsbeziehungen berührt werden, was z.B. auch bei der Handelstätigkeit gewürdigt und als aktive Einkünfte anerkannt wird.

F. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Grundsätzlich gelten zwar auch diese Einkünfte als aktiv, jedoch werden so viele Ausnahmen gemacht, daß die Ausnahme praktisch zur Regel wird,²⁾ d.h. die weitaus meisten Einkünfte wohl passiv sind.

Passiv sind z.B. alle Einkünfte aus der Überlassung immaterieller Wirtschaftsgüter, sofern die Auslandsgesellschaft nicht die Ergebnisse eigener Forschungs- und Entwicklungsarbeit auswertet, die ohne Mitwirkung des inländischen Teilhabers oder ihm nahestehenden Personen unternommen wurden. Diese Bestimmung zielt eindeutig auf die Patentverwertungsgesellschaften, deren Einkünfte nach dem vorliegenden Gesetz der Zugriffsbesteuerung unterliegen. Man wird dem noch zustimmen können, sofern es sich um atypische Pa-

1) Nach Ansicht von WÖHRLE, W., (AStG), § 8 I 4, ist es mit der "Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr" unvereinbar, wenn die ausländische Gesellschaft - vom Sitzstaat aus gesehen - nur auf ausländischen Märkten tätig wird.

2) Vgl. BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 63.

tentverwertungsgesellschaften handelt, hinsichtlich typischer Basisgesellschaften bestehen aber starke Bedenken. Von der Zugriffsbesteuerung sind nämlich auch solche Gesellschaften betroffen, welche Rechte von ausländischen Personen erworben haben und diese Rechte nun anderen Gesellschaften zur Verfügung stellen. Sofern zu diesen Gesellschaften auch die inländische Muttergesellschaft gehört, kann man den - m.E. unbegründeten - Argwohn des Fiskus' noch verstehen. Völlig unverständlich wird diese Regelung aber, wenn man sich vergegenwärtigt, daß das Gesetz auch reine Auslandssachverhalte erfaßt, z.B. wenn die Patentverwertungsgesellschaft von fremden Dritten Patente erwirbt und ausschließlich an ausländische Unternehmen vergibt.¹⁾ Die hier vom Gesetzgeber gewählte Lösung ist nicht glücklich, zumindest hätte man eine dem § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG vergleichbare Ausnahme erwarten dürfen. Selbst die Patentvergabe an die inländische Muttergesellschaft und andere Inlandsgesellschaften rechtfertigt m.E. die Qualifikation als passive Einkünfte nicht. Es gibt zahlreiche, gute wirtschaftliche Gründe für ausländische Patentverwertungsgesellschaften.²⁾ Dem Problem der konzerninternen Gewinnverlagerung könnte man dadurch begegnen, daß man nur die konzerninterne Lizenzvergabe über Basisgesellschaften im Rahmen der Zugriffsbesteuerung erfaßt, ganz zu schweigen von dem Schutz, den das arm's-length-Prinzip des § 1 AStG gegen überhöhte Lizenzzahlungen gewährt.

Die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken sind grundsätzlich passiv. Eine Ausnahme besteht nur dann, wenn diese Einkünfte bei unmittelbarem Bezug durch den inländischen Mehrheitsgesellschafter aufgrund eines DBA von der deutschen Steuer befreit wären. Die Einkünfte ausländischer Gesellschaften aus schweizerischen Grundstücken sind daher passiv, da im DBAS die BRD solche Einkünfte im allgemeinen nicht von der Steuer freistellt, sondern lediglich die Steueranrechnung gewährt. Schweizerische Grundstücksverwertungsgesellschaften in deutscher Hand können also durchaus aktive Einkünfte beziehen, sofern diese

1) Vgl. BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 334.

2) Vgl. S. 228 ff. dieser Arbeit.

Einkünfte aus Staaten stammen, denen gegenüber die BRD auf eine Besteuerung der Einkünfte aus Grundstücken verzichtet hat. In der Vergangenheit wurden derartige Gesellschaften aber vornehmlich dazu benützt, schweizerische Grundstücke zu kaufen.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beweglicher Sachen sind aktiv, sofern die Auslandsgesellschaft dem Erfordernis der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unter Aufrechterhaltung eines eigenen Geschäftsbetriebes ohne Mitwirkung des Mehrheitsgesellschafters oder einer diesem nahestehenden Person, nachkommt. Schweizerische Leasinggesellschaften in deutscher Hand werden vor allem darauf achten müssen, daß sie am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen. Eine solche Teilnahme ist dann zu verneinen, wenn die Auslandsgesellschaft ihre Güter nur an Konzerngesellschaften vermietet und diese Güter auch ausschließlich von Konzerngesellschaften erwirbt. Werden dagegen die Güter von Konzerngesellschaften erworben und an fremde Dritte vermietet, so liegen auf jeden Fall aktive Einkünfte vor. Fraglich erscheint lediglich, ob Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr auch dann noch zu bejahen ist, wenn die Güter zwar von fremden Dritten erworben werden, die Vermietung aber ausschließlich an Konzerngesellschaften erfolgt. M.E. genügt es, wenn die Auslandsgesellschaft auf der Beschaffungsseite am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt und auf der Absatzseite mit mehreren Unternehmen in Geschäftsbeziehungen steht, selbst wenn diese Unternehmen dem gleichen Konzern angehören. Eine den ausländischen Ein- und Verkaufsgesellschaften analoge Behandlung erscheint hier angebracht.

G. Einkünfte aus Darlehensvergabe

Sofern Zinseinkünfte nicht im Rahmen von Kreditinstituten anfallen (§ 8 Abs. 1 Nr. 3 AStG), sind sie grundsätzlich passiv. Eine Ausnahme besteht nur insoweit, als die Auslandsgesellschaft das Kapital auf ausländischen Märkten aufgenommen hat und auf Dauer ausländischen Betrieben oder Betriebstätten, welche ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus Tätigkeiten

i.S. des § 8 Abs. 1 Nr. 1 - 6 AStG beziehen, zuführt (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG).¹⁾

Diese auf die Finanzierungsgesellschaften zugeschnittene Gesetzesnorm stellt sicher, daß Auslandsbasen als steuerunschädliche Finanzdreh scheiben arbeiten können, solange der Inlandssektor nicht berührt wird. Die Auslandsgesellschaft darf kein Kapital im Inland aufnehmen, fraglich erscheint dagegen, ob es unschädlich ist, wenn sie ihre eigenen, im Ausland erzielten Gewinne als Darlehen vergibt.²⁾

Der Gesetzestext läßt die Interpretation zu, daß Darlehensaufnahme und Darlehensvergabe einander größenmäßig entsprechen müssen, was gegen die Ansicht von FLICK/WASSERMEYER/BECKER spräche. Gleichwohl bin ich mit den genannten Autoren der Ansicht, daß die darlehensweise Vergabe von im Ausland erzielten Gewinnen nicht zu schädlichen Einkünften bei der Finanzierungsgesellschaft führt. Man muß davon ausgehen, daß die Gewinne nicht bewußt auf die Finanzierungsgesellschaft verlagert werden, sondern daß diese bereits aufgrund der im internationalen Steuerrecht zu beachtenden arm's-length-Klausel Gewinne erzielen muß.

-
- 1) Der Begriff "Bruttoerträge" umfaßt die Umsatzerlöse sowie die sonstigen ordentlichen und außerordentlichen Erträge einer Gesellschaft. Die mit den Erträgen in Zusammenhang stehenden Ausgaben auf Aufwendungen mindern die Erträge nicht. Die Definition in der Literatur ist nicht ganz einheitlich. Vgl. BÜTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 67; FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 8 Anm. 104; GLASSL, H., (Schachtelbeteiligung), S. 81; GÖCKE, R., (Bruttoerträge), S. 889; HASSOLD, F., (Schachtelbeteiligungen), S. 20; KRABBE, H., (Das Außensteuergesetz), S. 21; LEMPENAU, G., (Schachtelprivilegien), S. 1047; MÜNZNER, H./PENDZIG, W., (Steueranrechnung), S. 78; REUTER, H.P., (Einzelfragen), S. 185 f.; RITTER, W., (Das Außensteuerreformgesetz), S. 36.

Der Begriff "fast ausschließlich" wird in Anlehnung an § 9 AStG und den Erlaß der Finanzverwaltung v. 1.2.1962, BStBl 1962 II, S. 48, welcher die Auffassung der Verwaltung zum "fast ausschließlich" des § 1 Abs. 2 Entwicklungshilfe-Steuerergesetz darstellt, so gedeutet, daß die Auslandsgesellschaft mindestens 90 % ihrer Bruttoerträge aus aktiven Tätigkeiten beziehen muß. Vgl. BÜTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 65; FLICK, H./WASSERMEYER, F., (Das Außensteuergesetz), S. 81; GLASSL, H., (Schachtelbeteiligung), S. 81; GÖCKE, R., (Bruttoerträge), S. 889; MÜLLER, L., (Schachtelprivileg), S. 259; MÜNZNER, H./PENDZIG, W., (Steueranrechnung), S. 78; REUTER, H.P., (Gewerbesteuerliches Schachtelprivileg), S. 69.

- 2) FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 8 Anm. 85 und SPREISGL, ... (Steuerflucht), S. 176 halten dies für unschädlich.

Eine reine Finanzierungsgesellschaft hat nur äußerst wenig Möglichkeiten, die erwirtschafteten Gewinne zu verwenden, denn die Reinvestition in aktiv tätigen Betriebstätten¹⁾ scheidet u.U. bereits aufgrund des in den Statuten festgelegten Gesellschaftszweckes aus. Im wesentlichen verbleibt einer solchen Gesellschaft nur der Erwerb von Wertpapieren, aus denen dann entweder Zins- oder Beteiligungserträge fließen. Diese Einkünfte wären aber wiederum passiv und unterlägen der Zugriffsbesteuerung. Wenn daher auch noch die Darlehensvergabe der erwirtschafteten Gewinne schädlich sein soll, blieben der Finanzierungsgesellschaft praktisch keine Möglichkeiten mehr, sich der Zugriffsbesteuerung zu entziehen. Der deutsche Fiskus würde dann auf jeden Fall die Gesellschaft besteuern, d.h. die von der Basis erzielten Gewinne beim deutschen Anteilseigner der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer unterwerfen. Dieses Ergebnis hätte aber viel leichter dadurch erreicht werden können, daß die Vorschrift des § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG überhaupt nicht in das Gesetz aufgenommen worden wäre. Man muß deshalb § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG so verstehen, daß die Einkünfte der ausländischen Finanzierungsgesellschaft aus Darlehensvergabe unter einer bestimmten Bedingung von der Zugriffsbesteuerung ausgenommen werden. Diese Bedingung ist die darlehensweise Vergabe der erzielten Gewinne.²⁾

322 Einkünfte aus gemischter Tätigkeit

Auslandsgesellschaften können mehrere schädliche wie unschädliche Tätigkeiten ausüben. Zunächst ist daher aufgrund der funktionalen Betrachtungsweise zu prüfen, ob eine einheitliche Tätigkeit vorliegt. Die einzelnen Tätigkeiten dürfen dabei nicht zu eng gesehen werden. Eine ausländische Produktionsgesellschaft, welche z.B. Maschinen herstellt und für ihre Abnehmer auch Serviceleistungen erbringt, erzielt keine Einkünfte aus Dienstleistungen, sondern ausschließlich Einkünfte i.S. des § 8 Abs. 1 Nr. 2 AStG.³⁾

1) So der Vorschlag von HAAS/BACHER/SCHUEUR, (Gestaltung), S. 104.

2) Falls die Statuten der Finanzierungsgesellschaft auch eine anderweitige Gewinnverwendung zulassen, z.B. die Investition in aktiv tätige Betriebstätten, bleiben die von diesen Betriebstätten erzielten Gewinne selbstverständlich auch außerhalb der Zugriffsbesteuerung.

3) Vgl. die Beispiele bei FLICK, H./WASSERMEYER, F., Das Außensteuergesetz, S. 81; FLICK, H./WASSERMEYER, F., (Funktionale Betrachtungsweise), insbes. S. 857 f.

Fallen im Rahmen der Haupttätigkeit Nebenerträge an, die dieser Haupttätigkeit zugerechnet werden können, so teilen die Nebenerträge das rechtliche Schicksal der Haupttätigkeit, unabhängig davon, ob Haupt- und/oder Nebentätigkeit schädlich und/oder unschädlich sind.

Beispiel: Ein Produktionsunternehmen liefert Waren auf Kredit, läßt sich aber die Forderungen verzinsen. Die grundsätzlich passiven Zinserträge fallen im Rahmen einer aktiven Tätigkeit an und sind daher auch aktiv.¹⁾

Werden Tätigkeiten ausgeübt, zwischen denen keine funktionalen Beziehungen bestehen, so müssen die verschiedenen Tätigkeitsarten getrennt betrachtet und anhand des § 8 AStG einer Einkunftsart zugeordnet werden, d.h. eine Auslandsgesellschaft kann verschiedene aktive Einkünfte, aktive und passive Einkünfte und unterschiedliche passive Einkünfte haben.

323 Beteiligungseinkünfte

Eine Überprüfung der im § 8 Abs. 1 AStG genannten aktiven Einkünfte zeigt, daß insbesondere Beteiligungserträge passiv sind. Hierin liegt in der Tat eine zentrale Zielrichtung des Gesetzes, nämlich die Erfassung der in Basisgesellschaften thesaurierten Gewinne, durch steuerliche Verneinung der Vermögenshaltung als werbende Tätigkeit. Dabei kommt es weder auf die absolute noch auf die relative Beteiligungshöhe an. Von diesem Grundsatz macht § 8 Abs. 2 AStG zwei wichtige und für die Bedeutung der Holdinggesellschaften entscheidende Ausnahmen.

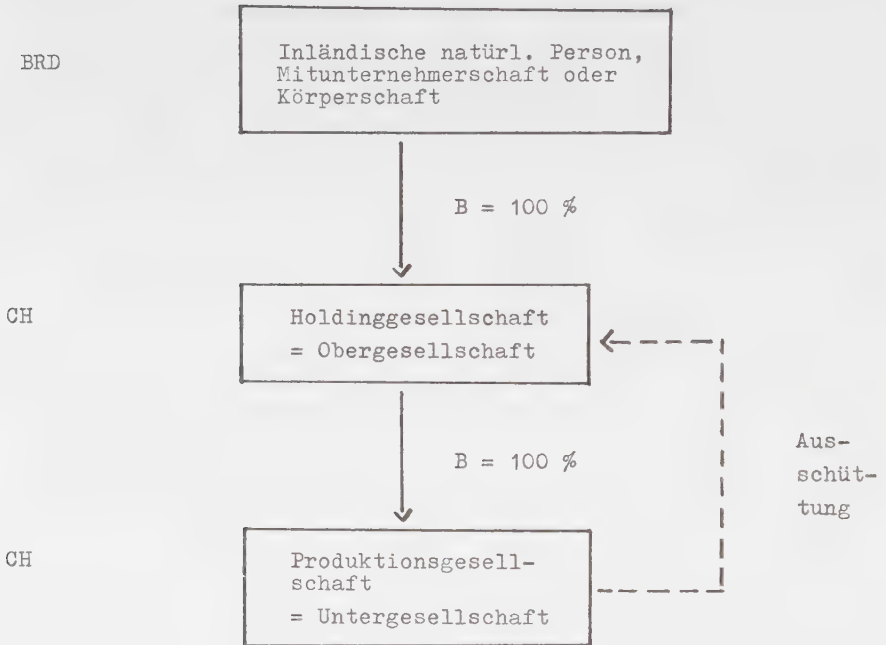
3231 Die Landesholding

Bezieht eine ausländische Kapitalgesellschaft (Obergesellschaft), welche zu mindestens 25 % an einer anderen ausländischen Kapitalgesellschaft (Untergesellschaft) unmittelbar beteiligt ist, von dieser Dividenden, so gelten diese Dividendeneinkünfte als aktiv, wenn die Untergesellschaft:

1) Vgl. BÜTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 65.

- a) Geschäftsleitung und Sitz in demselben Staat wie die Obergesellschaft hat und
- b) ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus Tätigkeiten i.S. des § 8 Abs. 1 Nr. 1 - 6 AStG bezieht.

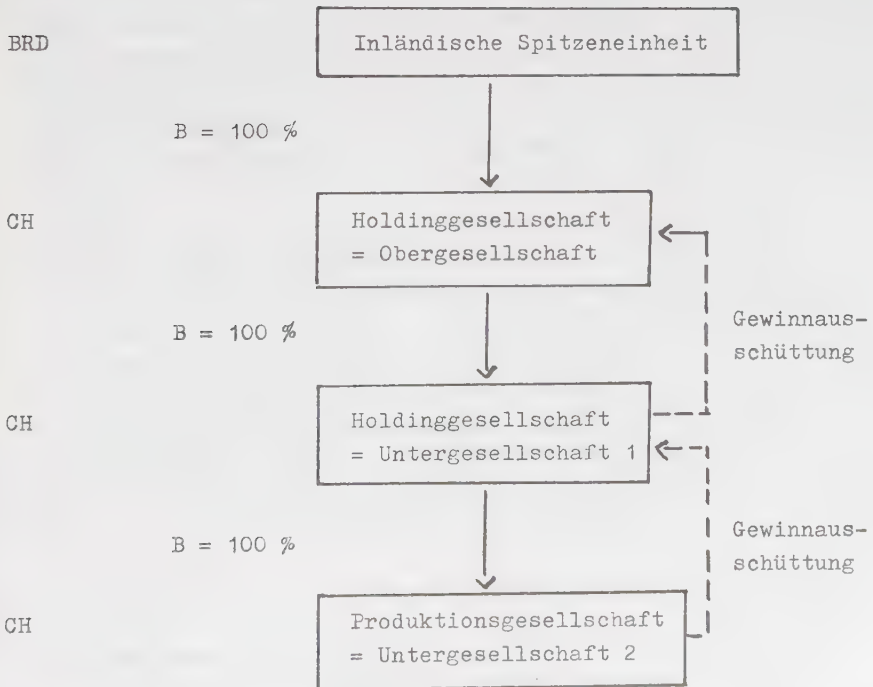
Beispiel:



Zu beachten ist, daß diese Vergünstigung nur hinsichtlich der Beteiligungserträge gilt. Zinszahlungen der Produktionsgesellschaft an die Holdinggesellschaft führen daher bei dieser zu passiven Einkünften, sofern nicht § 8 Abs. 1 Nr. 3 oder Nr. 7 AStG eingreift. Handelt es sich bei der Untergesellschaft um eine Finanzierungsgesellschaft i.S. des § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG, so gelten die Dividendeneinkünfte bei der Obergesellschaft als passiv.

Vom Gesetzeszweck her muß dem zugestimmt werden, denn die steuerliche Begünstigung der Finanzierungsgesellschaften geht davon aus, daß die von diesen Gesellschaften erzielten Gewinne wieder auf Dauer ausländischen Betrieben bzw. Betriebstätten mit aktiver Tätigkeit zugeführt werden. Bei Gewinnausschüttungen an die Holding erscheint dieses Ziel gefährdet, selbst wenn nicht ausgeschlossen werden kann, daß die Holding ihrerseits im Einzelfall die vereinnahmten Dividenden als Darlehen vergibt. Im Umkehrschluß ist daraus die Folgerung zu ziehen, daß die ausländische Finanzierungsgesellschaft nur hinsichtlich der unmittelbaren Darlehensgewährung unschädliche Einkünfte erzielt.¹⁾

Die Vorschrift des § 8 Abs. 2 Nr. 1 AStG ist jedoch ausschließlich auf einen dreistufigen Konzernaufbau zugeschnitten,²⁾ wie das folgende Beispiel zeigt:



1) A.A. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 8 Anm. 86a.
2) Vgl. auch HASSOLD, F., (Schachtelbeteiligungen), S. 20 f.; STRIEGEL, G., (Steuerflucht), S. 180.

Schüttet die Produktionsgesellschaft an U_1 Gewinne aus, die von U_1 thesauriert werden, so greift § 8 Abs. 2 Nr. 1 AStG ein, denn U_2 erzielt ausschließlich Einkünfte aus aktiven Tätigkeiten. Schüttet U_1 die erhaltenen Dividenden an die Obergesellschaft aus, so entstehen bei dieser passive Einkünfte, da U_1 keinen aktiven Tätigkeiten i.S. des § 8 Abs. 1 Nr. 1 - 6 AStG nachgeht. Der Gesetzestext läßt keine andere Interpretation zu. Dieses Ergebnis ist m.E. nicht gerechtfertigt. Die steuerliche Schlechterstellung eines mehrstufigen Konzerns gegenüber dem nur dreistufigen Aufbau läßt sich im vorliegenden Fall auch nicht mit dem Gedanken der Wettbewerbsgleichheit rechtfertigen, denn durch die Einschaltung von U_1 bzw. der Obergesellschaft lassen sich keinerlei steuerliche Vorteile gegenüber dem dreistufigen Konzernaufbau erzielen. Deshalb sollte es dem deutschen Gesetzgeber gleichgültig sein, auf welcher Konzernstufe der Gewinn thesauriert wird. Das Beispiel zeigt, wie ehemals aktive Einkünfte durch Ausschüttung zu passiven Einkünften werden.¹⁾ Variiert man das obige Beispiel dahin, daß c.p. U_2 in Mexiko ansässig ist, so entstehen bereits bei Ausschüttung an U_1 bei dieser passive Einkünfte. Ist U_1 schließlich ebenfalls in Mexiko ansässig, so entstehen passive Einkünfte erst bei der Obergesellschaft wenn U_1 an diese ausschüttet.

Da das Gesetz nicht auf die Einkünfte, sondern auf die Bruttoerträge der Untergesellschaft abstellt, kann der Fall eintreten, daß Gewinnausschüttungen der Untergesellschaft, obwohl sie aus den schädlichen Tätigkeiten Verluste erzielt, bei der Obergesellschaft zu passiven Einkünften führen. FLICK/WASSERMEYER/BECKER²⁾ werten dies als einen "echten Exzeß" und erheben die Forderung, auch im Rahmen des § 8 Abs. 2 Nr. 1 AStG statt auf die Bruttoerträge, auf den Gewinn der ausländischen Gesellschaft abzustellen. Umgekehrt kann die jetzige Gesetzesregelung natürlich auch zu Vorteilen für den internationalen Konzern führen.

3232 Die Funktionsholding

Bezieht eine ausländische Kapitalgesellschaft (Obergesellschaft),

1) Vgl. dazu FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 8 Anm. 97.

2) Vgl. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 8 Anm. 106.

welche zu mindestens 25 % an einer anderen ausländischen Kapitalgesellschaft (Untergesellschaft) unmittelbar beteiligt ist, von dieser Dividenden, so gelten diese Dividendeneinkünfte dann als aktiv, wenn:

- a) die Obergesellschaft die Beteiligung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit eigenen unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 - 6 AStG fallenden Tätigkeiten hält und
- b) die Untergesellschaft ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus solchen Tätigkeiten bezieht.

Im Gegensatz zur Landesholding ist es also nicht erforderlich, daß Ober- und Untergesellschaft im gleichen Staat ansässig sind. Dagegen muß die Funktionsholding aktive Tätigkeiten entfalten, wobei es nicht auf den Umfang dieser Tätigkeiten ankommt. Für die Praxis entscheidend ist die Forderung des "wirtschaftlichen Zusammenhangs."¹⁾ Dieser Zusammenhang ist dann gegeben, wenn betriebliche Funktionen von der Obergesellschaft auf die Untergesellschaft ausgegliedert werden, d.h. die Tätigkeit der Untergesellschaft der Tätigkeit der Obergesellschaft dient, z.B.²⁾

- 1) Ein Produktionsunternehmen in der Schweiz hält Beteiligungen an ausländischen Vertriebsgesellschaften, welche Erzeugnisse der Produktionsgesellschaft vertreiben;
- 2) die Untergesellschaft stellt Einzelteile für die Produktion der Obergesellschaft her;
- 3) die Untergesellschaft ist eine Servicegesellschaft, welche dem Export der Obergesellschaft dient.

"Zweifelhaft sind die umgekehrten Fälle, in denen z.B. die aktive Tätigkeit der Funktionsholding lediglich eine Nebentätig-

1) Vgl. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 8 Anm. 110; HASSOLD, F. (Schachtelbeteiligungen), S. 19 f.; WÖHRLE, W., (AStG), § 8 II 2.
2) Vgl. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 8 Anm. 110.

keit für die Tätigkeit der Untergesellschaft ist und daher die Funktionsholding der Tätigkeit der Untergesellschaft dient."¹⁾ Die nahezu einhellige Meinung in der Literatur²⁾ nimmt auch in diesem Fall den engen wirtschaftlichen Zusammenhang an, denn es kommt auf die Funktionsteilung zwischen Ober- und Untergesellschaft an und nicht auf die Stufen des Leistungsprozesses, welche den beiden Gesellschaften übertragen werden. Demzufolge ist es aber schädlich, wenn Ober- und Untergesellschaft gleichartige gewerbliche Tätigkeiten ausüben, die Untergesellschaft also z.B. nur die Produktionsbasis der Obergesellschaft verbreitert.³⁾ Es erscheint fraglich, ob die Rechtslage anders ist, wenn zwar das Leistungsprogramm von Ober- und Untergesellschaft übereinstimmt, die Leistungen aber auf unterschiedlichen, einander ausschließenden Märkten angeboten werden.⁴⁾

33 Niedrige Besteuerung

Das zweite Kriterium, an welchem die Einkünfte einer ausländischen Gesellschaft gemessen werden, ist die Besteuerung. Da es einer Auslandsgesellschaft nicht verwehrt werden kann, Einkünfte zu beziehen, welche nicht als "aktiv" i.S. des § 8 Abs. 1 AStG gelten, andererseits aber nur ungerechtfertigte Steuervorteile abgebaut werden sollen, gelten Auslandsgesellschaften hinsichtlich passiver Einkünfte dann nicht als Zwischengesellschaften, wenn diese Einkünfte einer Ertragsteuerbelastung von mindestens 30 % im Basisland unterliegen (§ 8 Abs. 3 AStG).

Befinden sich Sitz und Geschäftsleitung der Auslandsbasis in verschiedenen Staaten, so muß die Ertragsteuerbelastung zumindest in einem Staat 30 % erreichen, es genügt nicht, wenn die Steuerbelastung in beiden Staaten 29 % beträgt.⁵⁾ In der Praxis sind

1) HAAS/BACHER/SCHUEER, (Gestaltung), S. 103.

2) Vgl. DEBATIN, H., Außensteuerreformgesetz, S. 275; MÜLLER, J.P., (Hinzurechnung), S. 987.

3) So auch HASSOLD, F., (Schachtelbeteiligungen), S. 19 und WÖHRLE, W., (AStG), § 8 II 2.

4) Vgl. HAAS/BACHER/SCHUEER, (Gestaltung), S. 103.

5) Vgl. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 8 Anm. 117; RITTER, W., Das Außensteuerreformgesetz, S. 32.

aus dieser Bestimmung wohl keine Nachteile zu erwarten, da es äußerst selten sein dürfte, daß sich bei Basisgesellschaften Geschäftsleitung und Sitz in zwei verschiedenen Steueroasenländern befinden.¹⁾

Unter Ertragsteuer wird man wohl jede Steuer i.S. der §§ 34c EStG und 19a Abs. 1 KStG verstehen müssen und darüber hinaus alle jene Steuern, die von einer Provinz(Kanton), einem Bezirk oder einer Gemeinde erhoben werden und an den Ertrag der Unternehmung anknüpfen, ohne daß es auf den Namen der betreffenden Steuer ankommt.²⁾

Die schweizerische Wehrsteuer kennt als Bemessungsgrundlagen den Reingewinn und das Kapital. Bei der sog. Ergänzungssteuer vom Kapital ist fraglich, ob sie als Ertragsteuer gewertet werden kann. Für den Charakter der Ergänzungssteuer als Ertragsteuer und gegen ihren Charakter als Vermögensteuer spricht die Tatsache, daß der Bund auch von natürlichen Personen keine Vermögensteuer erhebt, sondern ausschließlich eine Einkommensteuer. Indessen fällt die Ergänzungssteuer auch dann an, wenn die Unternehmung überhaupt keinen Gewinn erzielt oder mit Verlust arbeitet. Dieser Gesichtspunkt wiegt m.E. schwerer, so daß ich entgegen BECKER³⁾ der Ansicht bin, daß die Ergänzungssteuer nicht zur Ertragsteuerbelastung i.S. des § 8 Abs. 3 AStG gehört.

Die Steuerbelastung von 30 % bezieht sich nur auf die passiven Einkünfte der Auslandsgesellschaft. Diese Einkünfte sind nach den Grundsätzen des deutschen Steuerrechts zu ermitteln (§ 10 Abs. 3 AStG), was zur Folge hat, daß weder die ausländischen Bemessungsgrundlagen unbesehen übernommen werden dürfen, noch die ausländische Steuerschuld für die Höhe der Steuerbelastung aus-

1) Für die Zukunft ist u.U. nicht auszuschließen, daß immer mehr Basisgesellschaften mit Sitz in Liechtenstein und Geschäftsleitung in der Schweiz errichtet werden.

2) Vgl. BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 334; BÖTTCHER/BEINERT/HEINERKES, (AStG), S. 59; FLICK/WASSERMEIER/BECKER, (AStG), § 8 Anm. 118; HAAS, G., (Außensteuergesetz), S. 530; KRABBE, H., Das Außensteuergesetz, S. 20; RITTER, W., Das Außensteuerreformgesetz, S. 31; WÖHRLE, W., (AStG), § 8 III 1.

3) Vgl. BECKER, H., (Außensteuerrecht), S. 366.

schlaggebend ist.¹⁾ Da isoliert auf die passiven Einkünfte i.S. des § 8 Abs. 1 AStG abgestellt wird, kann eine Niedrigbesteuerung auch dann vorliegen, wenn die aktiven Einkünfte zwar hoch besteuert werden, für die passiven Einkünfte jedoch aufgrund von Steuerprivilegien nur eine geringe Steuer zu entrichten ist. Diese Privilegierung kann sowohl auf steuerlichen Sondervorschriften beruhen, wie sie in der Schweiz für Holding- und Domizilgesellschaften bestehen, sie kann aber auch Ausfluß einer sachlichen Steuerbefreiung sein, wie z.B. die Gewährung des internationalen Schachtelprivilegs.²⁾ Verzichtet die betreffende Auslandsgesellschaft allerdings auf Steuerprivilegien und unterliegt sie dadurch mit den passiven Einkünften einer Ertragsteuerlast von mindestens 30 %, so liegt keine Niedrigbesteuerung i.S. des § 8 Abs. 3 AStG vor.³⁾

Der Verzicht auf Privilegierung im Basisland bringt dort steuerliche Nachteile mit sich und kann insgesamt ungünstig sein, wenn die nach deutschem Steuerrecht ermittelten Einkünfte unter jenen liegen, die der Fiskus des Basislandes errechnet. Bei progressiv ausgestalteten Steuern kann der Fall eintreten, daß bei Verzicht auf Privilegierung die Steuern nach dem Recht des Basislandes die 30 %-Grenze überschreiten, nicht aber nach deutschem Steuerrecht. Im Verhältnis zur Schweiz ist diese Gefahr jedoch gering zu veranschlagen, da das schweizerische Steuerrecht bedeutend liberaler gestaltet ist und die Steuerbemessungsgrundlagen zumeist unter den entsprechenden deutschen Werten liegen.

Eine Reihe von Autoren kritisiert das einseitige Abstellen auf die Ertragsteuern,⁴⁾ da nur die Summe aus direkten und indirekten Steuern einen Maßstab für die Steuerbelastung eines Landes darstellt. In dem hier interessierenden Zusammenhang vermag ich dieser

1) Vgl. STRIEGEL, G., (Steuerflucht), S. 160.

2) Vgl. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 8 Anm. 124; WÖHRLE, W., (AStG), § 8 III 1.

3) So auch FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 8 Anm. 123.

4) Vgl. EICHHORN, F.F., (Steuerfluchtgesetz), S. 448; KREILE, R., (Steuerfluchtgesetz?), S. 54; o.V., (Entwurf des Steuerfluchtgesetzes), S. 3; TELKAMP, H.J., (Der Außensteuergesetz-Entwurf, S. 110; VOGEL, H., (Steueroasengesetz), S. 1190.

Kritik nicht zu folgen. Es wird nämlich übersehen, daß die 30 %-Belastung lediglich hinsichtlich solcher Einkünfte geprüft wird, die zuvor als "passiv" i.S. des § 8 Abs. 1 AStG qualifiziert wurden. Ein Blick auf die Praxis zeigt indessen, daß derartige Einkünfte bei der empfangenden Gesellschaft nur in geringem Maße, wenn überhaupt, mit indirekten Steuern belastet werden und die Steuerflucht in einer Ausnützung des internationalen Steuergefälles bei den direkten Steuern besteht. (Wenn als Ursache der Steuerflucht die hohen deutschen Steuern genannt werden, wobei in den Zahlenbeispielen immer nur die direkten Steuern aufgeführt werden, so muß dementsprechend bei den Maßnahmen zur Verhinderung der Steuerflucht auch die direkte Steuer und hier insbesondere die Ertragsteuer im Vordergrund stehen.)

Besondere Probleme ergeben sich, wenn die Auslandsgesellschaft neben passiven auch noch aktive Einkünfte hat. Den zugrundeliegenden Bruttoerträgen müssen nämlich die entsprechenden Betriebsausgaben zugeordnet werden,¹⁾ was auch zur Folge haben kann, daß die passiven Einkünfte negativ, die aktiven Einkünfte aber positiv sind, und umgekehrt. "Es ist zu fragen, ob die Zwischeneinkünfte einer ertragsteuerlichen Belastung von weniger als 30 v.H. unterliegen, ohne daß dies auf einem Ausgleich mit Einkünften der ausländischen Gesellschaft aus anderen Quellen beruht."²⁾ (§ 8 Abs. 3 AStG).

Hier sind zwei Fälle denkbar:³⁾

	I	II
Aktive Einkünfte	- 400	+ 400
Passive Einkünfte	<u>+ 300</u>	<u>+ 300</u>
Saldo	- 100	+ 700

Im ersten Fall ergibt sich bei der Auslandsgesellschaft insge-

1) Das Problem taucht bereits bei der Prüfung des Negativkatalogs des § 8 Abs. 1 AStG auf.

2) WÖHRLE, W., (AStG), § 8 III 1.

3) Vgl. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 8 Anm. 125; HAAS/BACHER/SCHEUER, (Gestaltung), S. 106; STRIEGEL, G., (Steuerflucht), S. 161.

samt ein Verlust. Die Zwischeneinkünfte sind dann isoliert zu betrachten und für die 30 %-Grenze sind jene Steuern maßgebend, die angefallen wären, wenn die Auslandsgesellschaft ausschließlich jene passiven Einkünfte in Höhe von + 300 bezogen hätte.¹⁾

Die Besteuerung im zweiten Fall ist umstritten. Während WÖHRLE²⁾ STRIEGEL³⁾ und wahrscheinlich auch BELLSTEDT⁴⁾ in diesem Fall isoliert auf die passiven Einkünfte abstellen und jenen Steuersatz als relevant betrachten, der sich bei einer Steuerbemessungsgrundlage von + 300 ergibt, ist nach FLICK/WASSERMEYER/BECKER⁵⁾ und wohl auch HAAS⁶⁾ der für die Gesamteinkünfte geltende Steuersatz maßgeblich. Dem wird zugestimmt. Der Gesetzeswortlaut läßt m.E. auch gar keine andere Auslegung zu. Die Wortwahl "Ausgleich" deutet darauf hin, daß der Gesetzgeber ausschließlich negative andere Einkünfte gemeint hat. Eine andere Interpretation kann außerdem zu befremdlichen Ergebnissen führen.

Beispiel:⁷⁾

	Auslandsgesellschaft A	Auslandsgesellschaft B
Aktive Einkünfte	+ 50	-
Passive Einkünfte	<u>+ 50</u>	<u>+ 100</u>
Gewinn	+ 100	+ 100

Steuersatz bei einem Gewinn von 50 = 25 %.

Steuersatz bei einem Gewinn von 100 = 30 %.

Im vorliegenden Beispiel beträgt die Steuerschuld beider Gesell-

1) Vgl. DEBATIN, H., Außensteuerreformgesetz, S. 273; HAAS, G., (Niedrige Besteuerung), S. 28.

2) Vgl. WÖHRLE, W., (AStG), § 8 III 1.

3) Vgl. STRIEGEL, G., (Steuerflucht), S. 161.

4) Vgl. BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 332.

5) Vgl. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 8 Anm. 125.

6) Vgl. HAAS, G., (Niedrige Besteuerung), S. 28.

7) Vgl. HAAS, G., (Niedrige Besteuerung), S. 28.

schaften 30. Folgt man der Auffassung von WÖHRLE¹⁾ und STRIEGEL,²⁾ so sind nur die passiven Einkünfte der Gesellschaft A niedrig besteuert mit allen unangenehmen Folgen, obwohl dies mit einem Blick auf die Gesellschaft B sicherlich nicht gerechtfertigt ist.

Die gleichen Überlegungen gelten auch für den Fall, daß passive Einkünfte aus verschiedenen Quellen anfallen.³⁾

Bezieht eine Auslandsgesellschaft passive Einkünfte aus Drittstaaten, die dort bereits mit einer Quellensteuer belegt wurden, so kann die niedrige Besteuerung dadurch eintreten, daß der Sitzstaat eine dem § 34c EStG bzw. § 19a Abs. 1 KStG entsprechende Steueranrechnung gewährt.

Beispiel:⁴⁾ Die passiven Einkünfte wären nach ausländischem und deutschem Steuerrecht mit 100 anzusetzen. Darauf ist grundsätzlich eine Steuer von 40 zu entrichten. Die im Drittstaat entrichtete Quellensteuer in Höhe von 30 kann im Sitzstaat angerechnet werden. Im Sitzstaat werden daher tatsächlich nur $40 - 30 = 10$ % Steuern erhoben.

Während WÖHRLE¹⁾ und HAAS⁴⁾ im vorliegenden Fall eine niedrige Besteuerung annehmen, geht die Mehrzahl der Autoren⁵⁾ m.E. richtigerweise davon aus, daß keine niedrige Besteuerung i.S. des § 8 Abs. 3 AStG vorliegt.

Das AStG zielt im wesentlichen auf die Steuerbelastung der von Drittstaaten bezogenen passiven Einkünfte, welcher der Auslandsgesellschaft zufließen. Diese Einkünfte werden im obigen Beispiel mit 40 % Ertragsteuern belastet. Es kann nun nicht Aufgabe der deutschen Gesetzgebung sein, unterschiedliche steuerliche Folgen aus der Aufteilung des Steueranspruches zwischen Quellenstaat und Sitzstaat zu ziehen, denn sowohl die Höhe des Quellensteuersatzes, als auch die Gewährung der direkten Steueranrechnung sind vielfach das Ergebnis einer staatsvertraglichen Regelung, was z.B. auf die Schweiz zutrifft, welche die Steueranrechnung nur in den

1) Vgl. S. 272 FN 2 dieser Arbeit.

2) Vgl. S. 272 FN 3 dieser Arbeit.

3) Vgl. S. 272 FN 6 dieser Arbeit.

4) Vgl. HAAS, G., (Außensteuergesetz), S. 530.

5) Vgl. BÖTTCHER/BEINERT/HEINERKES, (AStG), S. 60; FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 8 Anm. 122; KRABBE, H., Das Außensteuergesetz, S. 20; STRIEGEL, G., (Steuerflucht), S. 162.

von ihr abgeschlossenen DBA gewährt. Die Ansicht von WÖHRLE¹⁾ und HAAS²⁾ würde zur Benachteiligung jener Unternehmen führen, deren Sitzstaaten die Steueranrechnung gewähren, denn es darf nicht übersehen werden, daß auch in der BRD die Steuerschuld für quellensteuerbelastete Einkünfte, welche aus Staaten stammen die ihre Quellensteuer nicht reduzieren, unter 30 % liegt!³⁾

Gewährt dagegen ein ausländischer Staat die indirekte Steueranrechnung, so gelten die Einkünfte prinzipiell als niedrig besteuert.⁴⁾ Da die Schweiz diese Art der Steueranrechnung nicht kennt, kann an dieser Stelle auf eine Erörterung der damit verbundenen Probleme verzichtet werden.

Es ist unklar, weshalb sich der Gesetzgeber gerade die 30 %-Grenze als Marke für eine niedrige Besteuerung ausgesucht hat, warum nicht 20 %, 25 %, 35 % oder 40 %? Betriebswirtschaftliche Gründe lassen sich für keinen Wert finden. Systemgerecht wäre es, jede Steuerbelastung als "niedrig" zu qualifizieren, welche nicht die entsprechende deutsche Steuerbelastung erreicht. Praktisch wäre dann die Zugriffsbesteuerung aber gar nicht zu verwirklichen, da dann nahezu alle Staaten als Niedrigsteuerländer qualifiziert werden müßten. Am wahrscheinlichsten ist die Annahme, daß man sich bei der Festsetzung der 30 %-Grenze am Steuerrecht der Casenländer orientiert hat und zum Ergebnis kam, daß diese Marke am ehesten geeignet ist, der Steuerflucht über Basisgesellschaften Einhalt zu gebieten, ohne dadurch sämtliche "passiven" Auslandseinkünfte zu erfassen.

Wenn man die später noch zu erörternden Folgen einer "niedrigen" Besteuerung betrachtet, so fällt als erstes der Unterschied zwischen jenen Auslandsunternehmen auf, die mit ihren passiven Ein-

1) Vgl. S. 272 FN 2 dieser Arbeit.

2) Vgl. S. 273 FN 4 dieser Arbeit.

3) Beispiel: Die deutsche Kapitalgesellschaft A, welche ihren gesamten Gewinn thesauriert, bezieht Dividenden aus dem Staat B, die dort einer Quellensteuer von 30 % unterlagen. Aufgrund des § 19a Abs. 1 KStG werden diese Dividenden in der BRD einer Steuerbelastung von 51 % - 30 % = 21 % unterworfen.

4) So FLICK, WASSEMEYER/BECKER, (AStG), § 8 Anm. 127 ff.; GEISS, W./KROTHMANN, S., (Außensteuergesetz), S. 13; HAAS/BACHER/SCHUBER, (Gestaltung), S. 107; KRILE, R., Zum Außensteuergesetz, S. 929; RITTER, W., Das Außensteuerreformgesetz, S. 32; WÖHRLE, W., (AStG), § 8 III c. Anderer Ansicht: BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung) S. 330; BUCHNER/BEINERT/HENNERSCH, (AStG), S. 60; STRIEGEL, G., (Steuerflucht), S. 162.

künftigen einer Steuerbelastung von 29,99 % und jenen, die einer Belastung von 30 % unterliegen. Eine Gleichbehandlung ausländischer Basisgesellschaften wird durch eine solche Behandlung auf keinen Fall erreicht.

Das Bestreben des Gesetzgebers, Auslandsgewinne, welche nicht aus aktiven Tätigkeiten stammen, einer steuerlichen Mindestbelastung zu unterwerfen, muß in mancherlei Hinsicht als mißlungen bezeichnet werden.

Beispiel: Eine ausländische aktiv tätige Gesellschaft X ist im Staat Y ansässig und erzielt dort einen jährlichen Gewinn vor Steuern von 200. Sie schüttet ihren Gewinn nach Steuern jedes Jahr voll an die Holdinggesellschaft (keine Gesellschaft i.S. des § 8 Abs. 2 ASTG) aus, wo er thesauriert wird.

	Alternative A (Y erhebt hohe Steuern, Z ist in der Schweiz ansässig)	Alternative B (Y erhebt niedrige Steuern, Z ist in einem Staat ansässig, der kein Schachtelprivileg gewährt)
Gewinn vor Steuern	200	200
- Ertragsteuer	100 (= 50 %)	20 (= 10 %)
Ausschüttung an Z	100	180
- Quellensteuer	15 (= 15 %)	27 (= 15 %)
Dividendenzufluß bei Z	85	153
- Ertragsteuer	-- ¹⁾	27 (= 30 %) ²⁾
Gewinn nach Steuern	85 ===	126 ===

1) Aufgrund des Schachtelprivilegs fallen keine Steuern an.

2) 30 % Ertragsteuer von 180 unter Anrechnung der Quellensteuer.

Bei der Alternative A beträgt die Steuerbelastung des wirtschafteten Gewinns 57,5 %, bei der Alternative B beträgt die Steuerbelastung 37 %. Im Fall A gelten die von Z thesaurierten Dividenden als niedrig besteuert, so daß die Zugriffsbesteuerung möglich wird, im Fall B gelten die Dividenden als hoch besteuert, die Zugriffsbesteuerung kann nicht eingreifen. Das AStG vernachlässigt also die Gesamtbelastung der von den ausländischen Basisgesellschaften thesaurierten Gewinne.

Unterstellt man, die Ausschüttung erfolge an einen Staat, der die indirekte Steueranrechnung anwendet, so gelten die in diesem Staat thesaurierten Gewinne auf jeden Fall als niedrig besteuert, selbst wenn der erzielte Gewinn von 200 einer Gesamtsteuerlast in Höhe von 80 % unterliegt.¹⁾

Den Zusammenhang zwischen aktiven, passiven und Zwischeneinkünften zeigt die folgende Übersicht:²⁾

Gute Einkünfte		Schlechte Einkünfte = Zwischeneinkünfte
Aktive Einkünfte (= unschädliche Einkünfte)	Passive Einkünfte, die einer Ertragsteuerbelastung von mindestens 30 % unterliegen. Passive Einkünfte, die als gute Einkünfte gelten (Landesholding, Funktionsholding)	Passive Einkünfte (= schädliche Einkünfte), mit einer Ertragsteuerbelastung unter 30 %.

- 1) Dieses Ergebnis wird m.E. zu Recht kritisiert. Vgl. FLICK/WASCHERMAYER/BECKER, (AStG), § 8 Anm. 129; HAAS/BACHER/SCHEUER, (Gestaltung), S. 107 FN 12.
2) Vgl. HAAS, G., (Niedrige Besteuerung), S. 27.

34 Freigrenzen bei gemischten Einkünften

Hat eine Auslandsgesellschaft gute Einkünfte und Zwischeneinkünfte, so bleiben letztere außerhalb der Zugriffsbesteuerung, wenn die ihnen zugrunde liegenden Bruttoerträge nicht mehr als 10 % der gesamten Bruttoerträge der ausländischen Gesellschaft betragen (§ 9 AStG). Schachteldividenden i.S. des § 13 Abs. 1 AStG bleiben außer Betracht. Durch diese Regelung soll auf das Gesamtbild der Unternehmung abgestellt werden.

Beispiel: Eine von Deutschen beherrschte schweizerische AG hat 1973 folgende Bruttoerträge:

Aus Produktion	820
Aus Dividenden als Landesholding	100
Aus Beteiligungen i.S. des § 13 Abs. 1 AStG	300
Aus sonstiger schädlicher Tätigkeit	<u>80</u>
Insgesamt	1300

Die Beteiligungen i.S. des § 13 Abs. 1 AStG sind außer Ansatz zu lassen, die Dividendenerträge als Landesholding gelten als aktiv, ebenso die Erträge aus Produktion.

Die Bruttoerträge aus schädlicher Tätigkeit betragen 80/1000, womit die relative Freigrenze gewahrt bleibt. "Die Abgrenzung nach den Bruttoerträgen gewährleistet eine sachgerechte Lösung, vor allem wenn die ausländische Gesellschaft aus ihrer Haupttätigkeit keinen oder nur einen geringen Gewinn erzielt."¹⁾ Dagegen beklagen FLICK/WASSERMEYER/BECKER²⁾ dieses Vorgehen als Systembruch. In die Rechnung sind immer sämtliche Bruttoerträge der Gesellschaft einzubeziehen, es wird nicht auf die Verhältnisse der Anteilseigner abgestellt.

Übersteigen die Zwischeneinkünfte der ausländischen Gesellschaft oder des Steuerpflichtigen 120.000 DM, so kommt es auf die relative Freigrenze nicht an. Damit soll der Bevorzugung größerer Gesellschaften Einhalt geboten werden und größere Zwischeneinkünfte den Charakter von Nebenerträgen verlieren.

1) Regierungsbegründung, BT-Drucks. VI/2883, Tz. 99.

2) Vgl. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 9 Anm. 4.

Außerdem wird verhindert, daß Steuerpflichtige die absolute Freigrenze dadurch umgehen, daß sie mehrere ausländische Gesellschaften einschalten, um bei jeder Gesellschaft den Höchstbetrag auszunutzen.

35 Basisgesellschaft - Zwischengesellschaft

Vergleicht man die Definitionen, welche in der Literatur hinsichtlich der Basisgesellschaften gegeben werden,¹⁾ mit der Definition der Zwischengesellschaft durch den deutschen Gesetzgeber, so läßt sich eine Reihe von Gemeinsamkeiten und Differenzen feststellen.

- 1) Während Basisunternehmen theoretisch in jeder möglichen Rechtsform betrieben werden können, ist die Zwischengesellschaft immer eine Körperschaft.
- 2) Zwischengesellschaften sind, im Gegensatz zu Basisgesellschaften, immer und ausschließlich im Ausland unbeschränkt steuerpflichtig.
- 3) Die wirtschaftlichen Interessen von Basisgesellschaften liegen vornehmlich außerhalb ihres Sitzlandes, für die Qualifikation als Zwischengesellschaft ist es unerheblich, wo das Aktionsfeld der Unternehmung liegt.
- 4) Für die Basisgesellschaft wird allgemein unterstellt, daß sie über eine hohe Standortelastizität verfügt, bei Zwischengesellschaften spielt dieser Punkt keine Rolle.
- 5) Während Basisunternehmen prinzipiell jede Tätigkeit ausüben können, setzen Zwischengesellschaften Einkünfte aus bestimmten Tätigkeiten voraus.
- 6) Bei Zwischengesellschaften wird ein scharfer Trennungsstrich zwischen aktiven und passiven Tätigkeiten und der aus ihnen stammenden Einkünfte gezogen, hinsichtlich der Basisgesellschaft fehlt eine solche Unterscheidung, es wird mehr das Gesamtbild der Unternehmung betrachtet.

1) Vgl. dazu die auf den S. 211 ff. genannten Autoren.

- 7) Der Steuervorteil wird bei Basisgesellschaften nicht quantifiziert; Zwischengesellschaften müssen mit ihren passiven Einkünften einer Ertragsteuerbelastung unterliegen, welche die 30 %-Grenze nicht erreicht.

Trotz dieser Unterschiede werden in der Praxis die Begriffe der Basisgesellschaft und Zwischengesellschaft zur Kennzeichnung einer bestimmten Unternehmung sehr oft zusammenfallen. Ausländische Kapitalgesellschaften, welche hinsichtlich ihrer gesamten Einkünfte als Zwischengesellschaft qualifiziert werden, erfüllen regelmäßig auch die bereits an früherer Stelle¹⁾ gegebenen Definitionen der Basisgesellschaft. Umgekehrt ist nicht jede Basisgesellschaft eine Zwischengesellschaft, so daß die Basisgesellschaft zweifellos die umfassendere wirtschaftliche Erscheinungsform einer Auslandsgesellschaft ist. Allgemein läßt sich sagen, daß der Gesetzgeber mit dem von ihm geprägten Begriff der Zwischengesellschaft eine wenn auch nur auf Teilbereiche beschränkte Konkretisierung des Begriffes Basisgesellschaft vorgenommen hat, eine Konkretisierung, welche auf die hauptsächlichen und in der Praxis realisierten Erscheinungsformen und Funktionen der Basisunternehmen zugeschnitten ist.

Der Begriff der "Tochtergesellschaft" liegt dagegen auf einer ganz anderen Ebene. Wesentlichstes Kriterium ist hier die Beherrschung einer Kapitalgesellschaft durch eine andere Unternehmung, die ebenfalls Kapitalgesellschaft, Personengesellschaft oder Einzelunternehmung sein kann. Eine "Auslandstochter" kann somit Basisgesellschaft und/oder Zwischengesellschaft oder keines von beiden sein.²⁾ Sowohl die Basis- als auch Zwischengesellschaften werden mehrheitlich von einem bestimmten Personenkreis beherrscht,³⁾ doch kann es sich bei den Beherrschenden auch um

1) Vgl. S. 211 ff. dieser Arbeit.

2) Vgl. SCHMID, A.R., (Steueraufschub), S. 5.

3) Bei der gesetzlichen Definition der Zwischengesellschaft wird zwar nicht auf die Eigentümer dieser Gesellschaft abgestellt, denn § 8 AStG wertet nur die Einkünfte aus bestimmten Tätigkeiten und deren Besteuerung, die gesamte Zurechnungsproblematik knüpft aber an das Vorhandensein bestimmter Eigentumsstrukturen an, so daß nur diesen Fällen praktische Bedeutung zukommt.

Privatpersonen handeln. Bei den Ausführungen über die Besteuerung der Tochtergesellschaft auf den S. 144 ff. dieser Arbeit wurde unterstellt, daß diese Tochtergesellschaften nicht gleichzeitig Zwischengesellschaften sind.

36 Inländerbeherrschung

Damit die Einkünfte einer ausländischen Kapitalgesellschaft, welche für einen Teil ihrer Einkünfte oder die gesamten Einkünfte Zwischengesellschaft ist, überhaupt in die Zugriffsbesteuerung kommen können, ist die mehrheitliche Beteiligung durch unbeschränkt Steuerpflichtige an dieser Gesellschaft Voraussetzung, wobei es gleichgültig ist, ob die mehrheitliche Beteiligung mittelbar oder unmittelbar besteht. Zu den unbeschränkt Steuerpflichtigen i.S. dieser Vorschrift zählen auch jene Personen, die der erweiterten beschränkten Steuerpflicht i.S. des § 2 AStG unterliegen.¹⁾

Die Beteiligung wird alternativ an den Anteilen am Nennkapital, den Stimmrechten²⁾ oder der Beteiligung am Vermögen der ausländischen Gesellschaft gemessen (§ 7 Abs. 2 AStG). Zur Errechnung der Beteiligungsquote werden unmittelbare und mittelbare Beteiligungen über ausländische juristische Personen und Personengesellschaften zusammengerechnet.²⁾

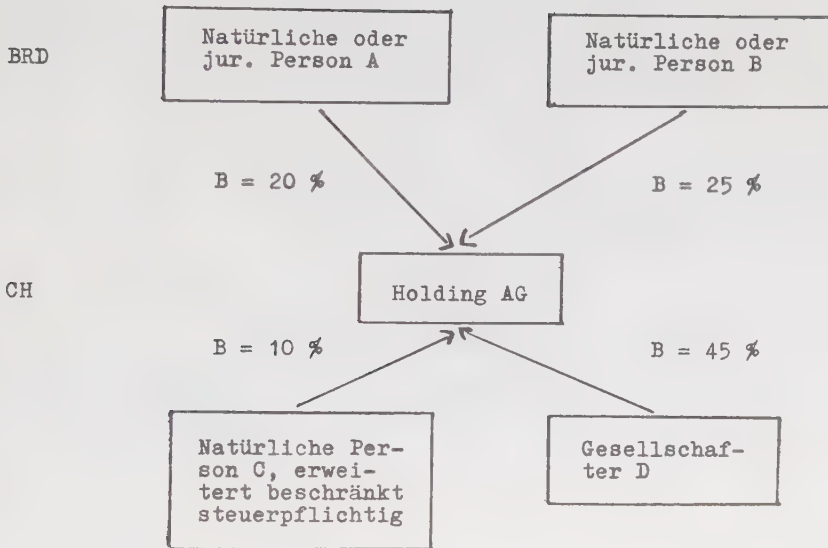
Die Beispiele³⁾ auf den folgenden Seiten zeigen, wann eine deutsch beherrschte Auslandsgesellschaft vorliegt.

1) Darunter fallen jene natürlichen Personen, die ihren Wohnsitz in ein niedrig besteuernendes Land verlegt haben, in den letzten 10 Jahren vor dem Ende ihrer unbeschränkten Steuerpflicht insgesamt mindestens 5 Jahre unbeschränkt steuerpflichtig waren und weiterhin wesentliche wirtschaftliche Interessen in der BRD haben.

2) Vgl. HAAS, G., (Außensteuergesetz), S. 528.

3) Vgl. auch die Beispiele bei: FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 7 Anm. 16 ff.; HAAS/BACHER/SCHUEER, (Gestaltung), S. 94 ff.; STRIEGEL, G., (Steuerflucht), S. 150 ff.; WÖHRLE, W., (AStG), Vorbem. §§ 7 - 14 XI 2.

Beispiel 1

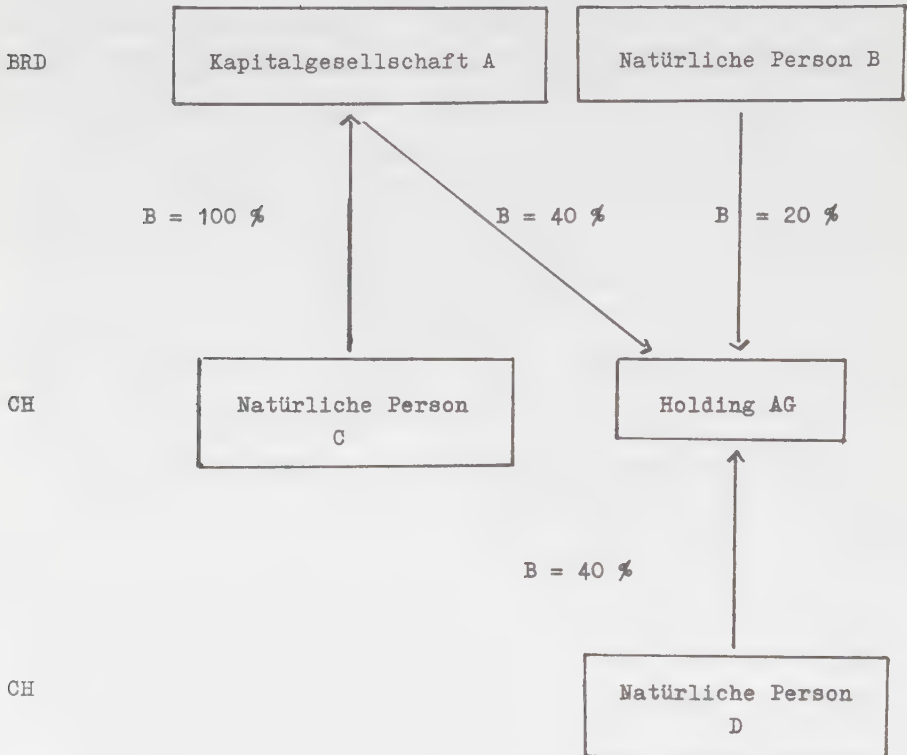


Die schweizerische AG ist deutsch beherrscht i.S. des § 7 AStG, da 55 % der Anteile von unbeschränkt und erweitert beschränkt Steuerpflichtigen gehalten werden. Wäre der schweizerische Gesellschafter D z.B. mit 50 % an der Holding AG beteiligt, so wäre die Holding in keinem Fall deutsch beherrscht, gleichgültig, wie die Anteile zwischen den Gesellschaftern A, B und C verteilt wären.

Die Holding AG ist auch dann deutsch beherrscht, wenn dem Gesellschafter D zwar 50 % oder mehr der Anteile zustehen, er jedoch weniger als 50 % der Stimmrechte besitzt.

Die Holding AG ist also auf jeden Fall deutsch beherrscht, wenn den Gesellschaftern A, B und C mehr als 50 % der Anteile oder mehr als 50 % der Stimmrechte zustehen. Auf die Relation von Anteilen und Stimmrechten bei den einzelnen Gesellschaftern kommt es nicht an.

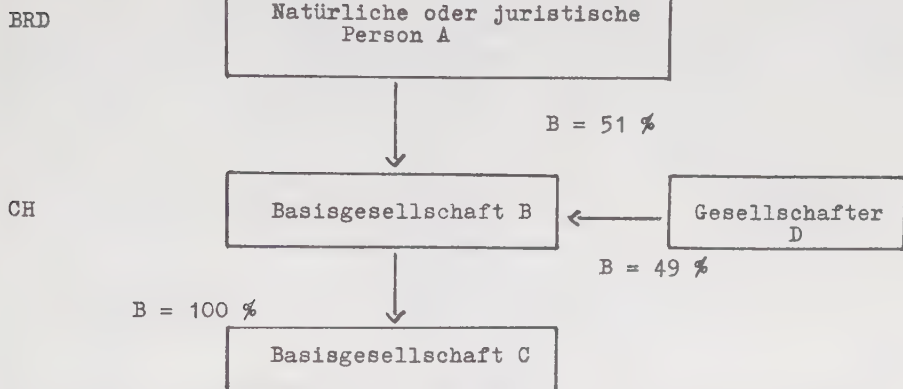
Beispiel 2



Die Holding AG ist deutsch beherrscht, da unbeschränkt Steuerpflichtige 60 % der Anteile halten. Auf die Gesellschafter der Kapitalgesellschaft A kommt es nicht an, Anknüpfungspunkt ist A. An der deutschen Beherrschung ändert sich auch nichts, wenn B erweitert beschränkt steuerpflichtig ist, oder wenn C und D juristische Personen sind.

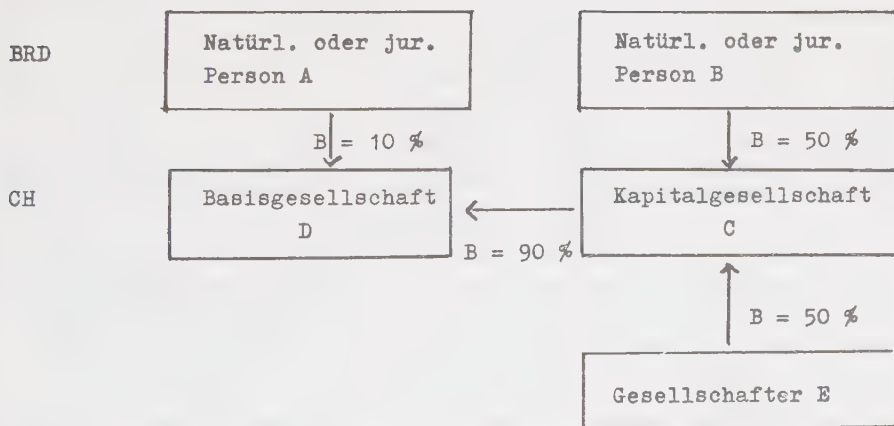
Selbstverständlich könnte B auch eine juristische Person sein, ohne daß die deutsche Beherrschung verloren geht.

Beispiel 3



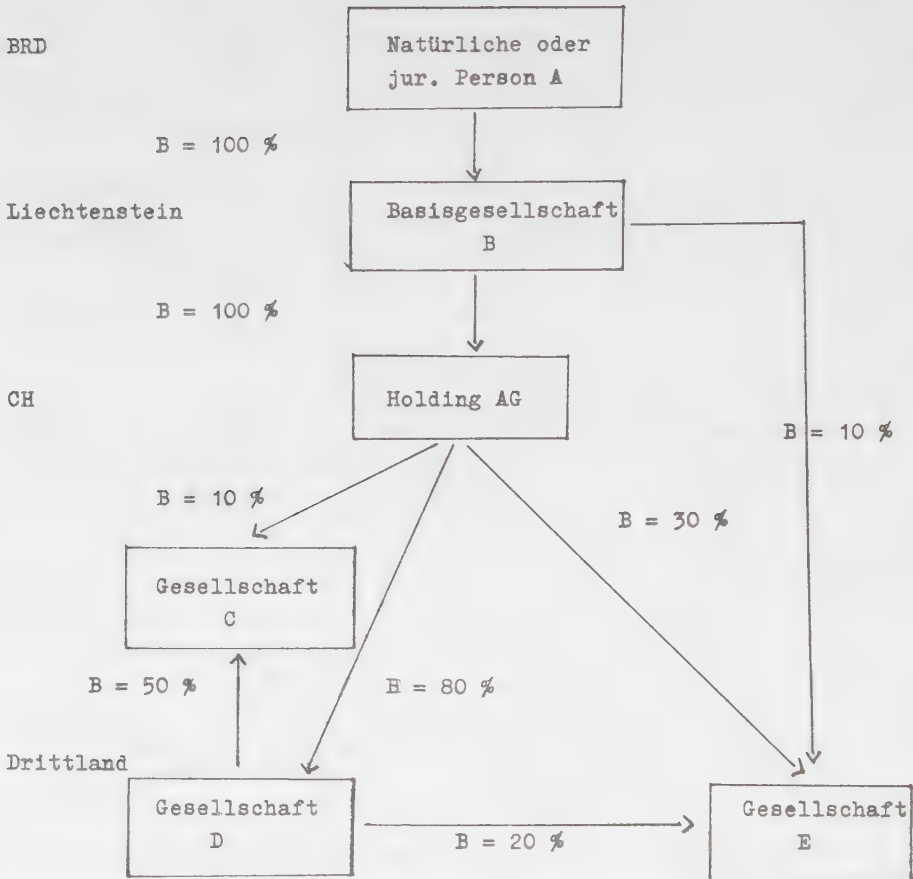
Sowohl die Basisgesellschaft B als auch die Basis C sind deutsch beherrscht, die mittelbare bzw. unmittelbare Beteiligung beträgt in beiden Fällen 51 %.

Beispiel 4



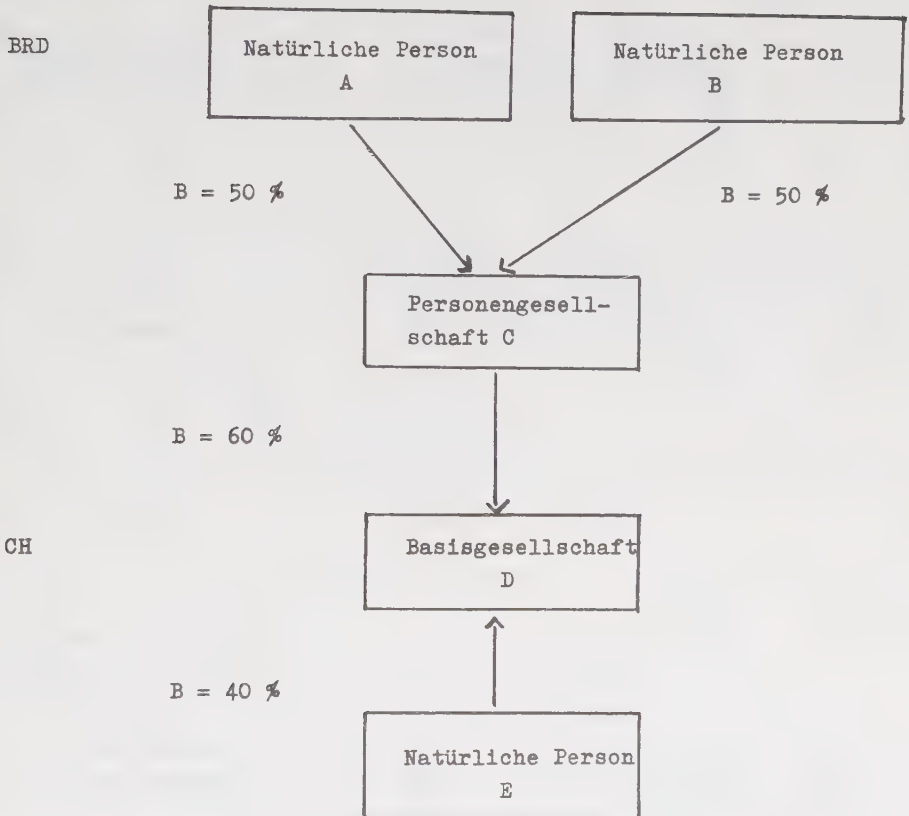
Die Basisgesellschaft D ist deutsch beherrscht. Unbeschränkt Steuerpflichtige sind zu 55 % an der Gesellschaft beteiligt, nämlich zu 10 % unmittelbar und mittelbar über C zu 45 %. Die Kapitalgesellschaft C ist nicht deutsch beherrscht, da 50 % der Anteile ausländischen Gesellschaftern zustehen.

Beispiel 5



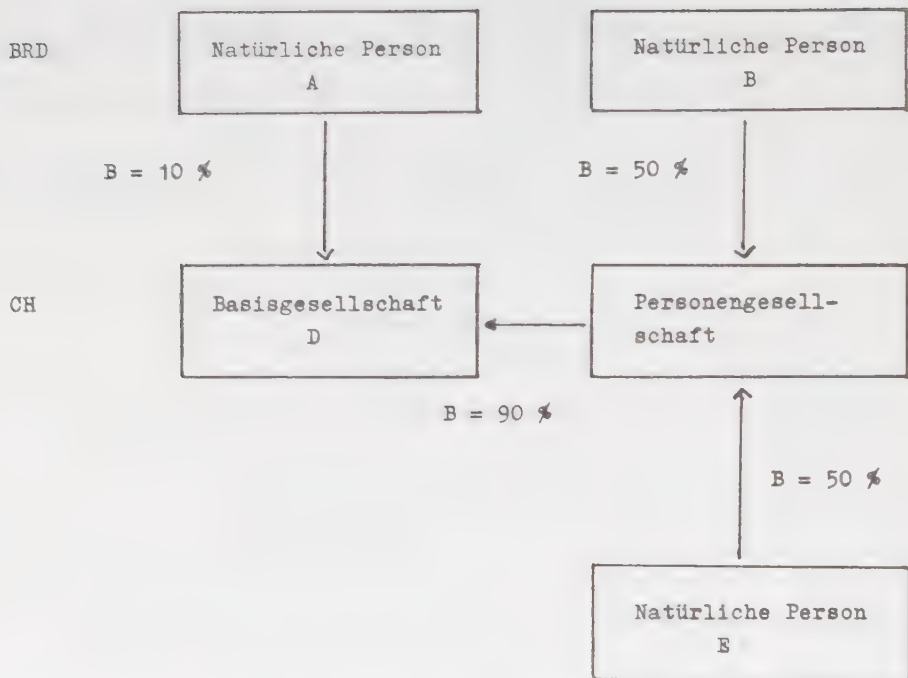
Die Basis B und Holding AG in der Schweiz sind deutsch beherrscht. Das trifft auch auf D zu, an dem eine Beteiligung von 80 % besteht (mittelbar über die Holding AG). An C besteht dagegen nur eine mittelbare Beteiligung von 50 % (10 % über die Holding AG und 40 % über D). Da das Gesetz eine Beteiligung zu mehr als der Hälfte fordert, ist C nicht deutsch beherrscht. Die Beteiligungsquote an E beträgt 56 % (30 % über die Holding AG, 16 % über D und 10 % über B). E ist somit deutsch beherrscht.

Beispiel 6



Aufgrund von § 7 Abs. 3 ASTG gelten unbeschränkt Steuerpflichtige auch dann als an einer ausländischen Gesellschaft beteiligt, wenn eine oder mehrere in- oder ausländische Personengesellschaften zwischengeschaltet sind. A und B sind deshalb jeweils zu 30 % an der Gesellschaft D beteiligt, so daß D deutsch beherrscht ist. Am Sachverhalt ändert sich also nichts, wenn C Sitz und Geschäftsleitung in der Schweiz hat, sofern nur die beiden Personen A und B in der BRD unbeschränkt steuerpflichtig sind.

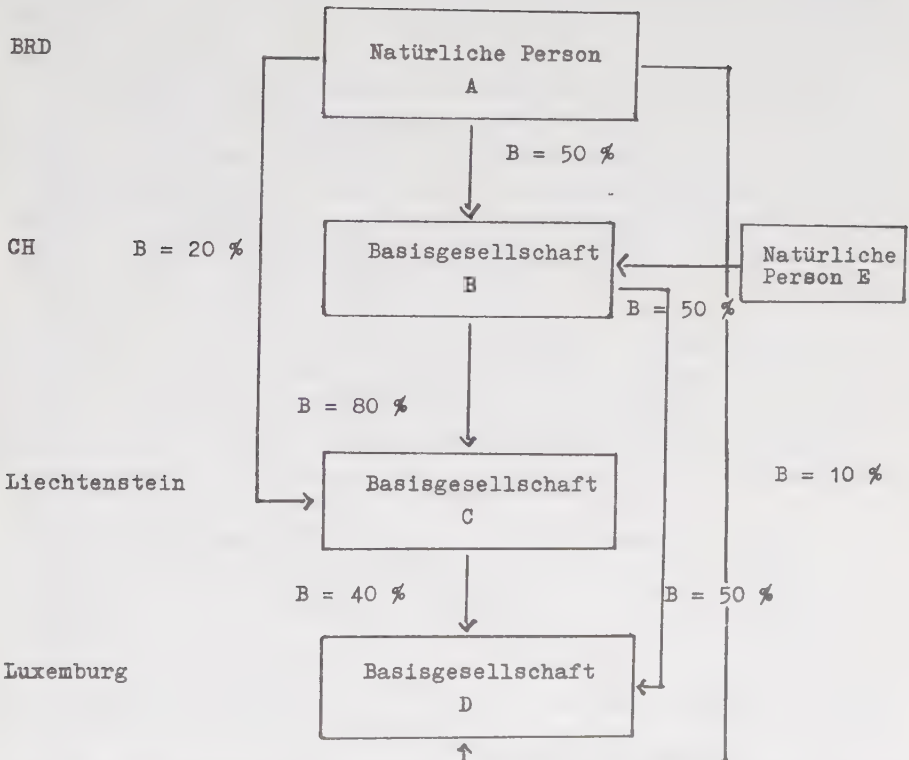
Beispiel 7



Die Gesellschaft D ist deutsch beherrscht, denn unbeschränkt Steuerpflichtige sind unmittelbar zu 10 % und mittelbar zu 45 % an D beteiligt, insgesamt also zu 55 %.

Würde es sich bei E um eine Person i.S. des § 2 AStG handeln, dann wären an der Gesellschaft D unbeschränkt Steuerpflichtige zu 100 % beteiligt. Zusätzlich wäre dann auch noch die Personengesellschaft C deutsch beherrscht, was im vorliegenden Beispiel nicht der Fall ist. Das AStG kennt jedoch keine Beherrschung von Personengesellschaften, sondern nur die Beherrschung von Kapitalgesellschaften!

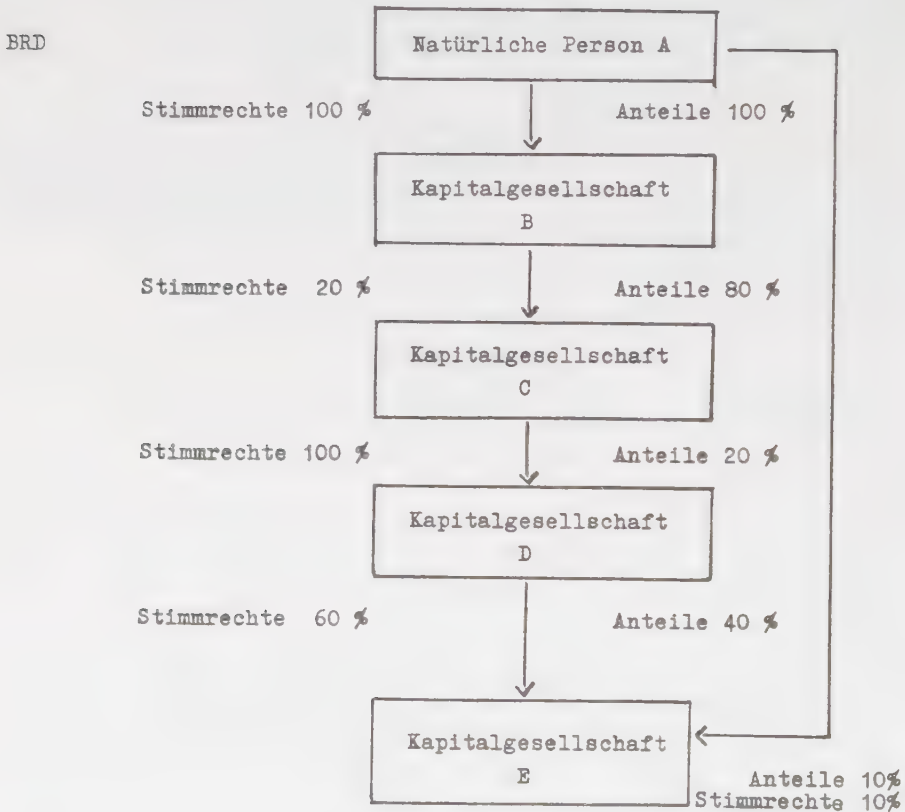
Beispiel 8



Die Basisgesellschaft B ist nicht deutsch beherrscht, da nur 50 % der Anteile unbeschränkt Steuerpflichtigen gehören. An C sind unmittelbar zu 20 % und mittelbar zu 40 %, insgesamt also zu 60 % unbeschränkt Steuerpflichtige beteiligt. Somit ist C deutschbeherrscht. An der Basisgesellschaft D sind unbeschränkt Steuerpflichtige unmittelbar zu 10 % und mittelbar zu 49 %, insgesamt also zu 59 % beteiligt. Auch D ist deutsch beherrscht. Für die Feststellung, ob eine ausländische Kapitalgesellschaft deutsch beherrscht ist, kommt es nicht auf die unbeschränkte Steuerpflicht der betreffenden Unternehmung in einem Niedrigsteuerland an, gleiches gilt für die vermittelnden Unternehmen. Ebenso sind die Tätigkeiten der vermittelnden Gesellschaften unbeachtlich.

Das Zusammenwirken zwischen Beteiligungsmehrheit und Stimmrechtsmehrheit zeigt das folgende Beispiel.

Beispiel 9



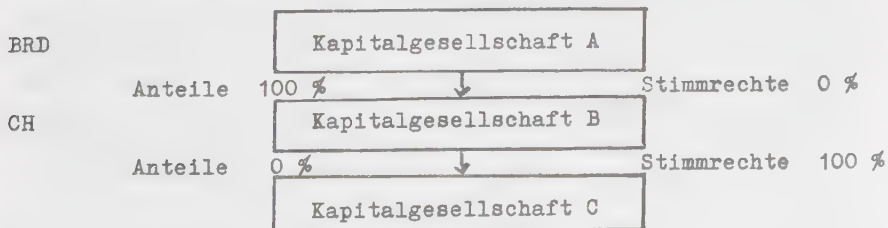
Die Gesellschaft B ist zweifellos deutsch beherrscht, da sich sowohl Stimmrechte als auch Anteile zu 100 % in inländischer Hand befinden. C ist ebenfalls deutsch beherrscht, da sich mittelbar 80 % der Anteile in deutscher Hand befinden. Die Stimmrechtsverteilung ist nicht maßgeblich, da es bei Abweichungen zwischen Stimmrecht und Beteiligung am Nennkapital immer auf den höheren der beiden Werte ankommt. M.E. ist es unzulässig, die gesamte

Unternehmenskette nur anhand der Stimmrechte oder nur anhand der Beteiligungen zu beurteilen, um dann aufgrund des höheren Wertes zu entscheiden, ob die letztgenannte Basisgesellschaft noch deutsch beherrscht ist.

D ist ebenfalls deutsch beherrscht und zwar zu 80 %, da C 100 % der Stimmrechte an D besitzt. D ist an der Basisgesellschaft E mit 60 % beteiligt, d.h. Steuerinländer, welche an D mit 80 % beteiligt sind, halten an E eine mittelbare Beteiligung in Höhe von 48 %. Zusammen mit der unmittelbaren Beteiligung von A an E ergibt das eine Beteiligung an E in Höhe von 58 %, E ist somit deutsch beherrscht.

Eine hiervon abweichende Auffassung vertreten FLICK/WASSERMEYER/BECKER,¹⁾ welche die Beteiligung zu mehr als der Hälfte entweder streng nach Maßgabe der Stimmrechte oder streng nach Maßgabe der Beteiligung am Nennkapital ermitteln wollen und auf den verschiedenen Konzernstufen keine Kombination zwischen beiden Kriterien zulassen.

Dieser Ansicht kann jedoch nicht gefolgt werden. § 7 Abs. 2 Satz 3 AStG läßt in Ermangelung von Gesellschaftskapital oder Stimmrechten die Beteiligung am Vermögen der ausländischen Gesellschaft als Wertungskriterium für die deutsche Beherrschung zu. Befindet sich deshalb eine solche Unternehmung in einer Kette nachgeschalteter Gesellschaften, so werden zwangsläufig die Kriterien der Beteiligung am Nennkapital, am Vermögen sowie die Stimmrechtsverteilung vermischt. Wollte man der Auffassung von FLICK/WASSERMEYER/BECKER¹⁾ folgen, so wäre im nachstehenden Beispiel die Gesellschaft C nicht deutsch beherrscht.



1) Vgl. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 14 Anm. 28.

37 Umfang der Zugriffsbesteuerung

371 Ermittlung der hinzuzurechnenden Einkünfte

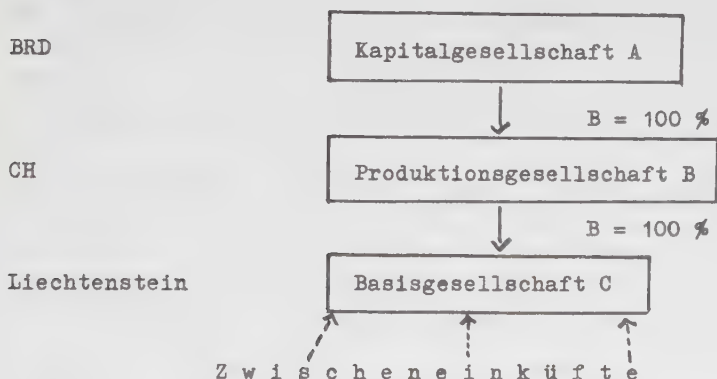
Wurde eine Gesellschaft als deutsch beherrscht qualifiziert, so ist damit noch nichts über die Hinzurechnung von Einkünften bei unbeschränkt Steuerpflichtigen ausgesagt, selbst wenn die Gesellschaft Zwischeneinkünfte hat. Für die Hinzurechnung ist nämlich der Gewinnverteilungsschlüssel der Gesellschaft maßgebend. Besitzt ein unbeschränkt Steuerpflichtiger z.B. 60 % der Stimmrechte, ist er aber am Gewinn nur zu 10 % beteiligt, so werden ihm höchstens 10 % der Zwischeneinkünfte zugerechnet.

Die Rechtsgrundlagen für die Zugriffsbesteuerung bei unbeschränkt steuerpflichtigen Personen finden sich in den §§ 7, 14 AStG. Während § 7 Abs. 1 AStG ausschließlich die unmittelbare Beteiligung eines Inländers an einer ausländischen Gesellschaft (Obergesellschaft) und die Zugriffsbesteuerung für die dort anfallenden Zwischeneinkünfte betrifft,¹⁾ hat § 14 AStG die Aufgabe, Zwischeneinkünfte nachgeschalteter,²⁾ deutsch beherrschter Zwischengesellschaften (Untergesellschaften) der Obergesellschaft zuzurechnen,³⁾ damit auch für diese letztgenannten Zwischeneinkünfte

- 1) So DEBATIN, H., Außensteuerreformgesetz, S. 272; FUNK, M., (Zwischengesellschaften), S. 614; HAAS/BACHER/SCHUEER, (Gestaltung) S. 108; LEMPENAU, G., (Hinzurechnung), S. 2013 f.; OFFERHAUS, K., (Schwerpunktfragen), S. 431; STRIEGEL, G., (Steuerflucht), S. 150 ff.; WASSERMEYER, F., (Zwischengesellschaften), S. 338 ff.; WASSERMEYER, F., (Hinzurechnungsbesteuerung), S. 472 ff.; WÖHRLE, W., (AStG), Vorbem. §§ 7 - 14 XI 2. A.A. MÜLLER, J. P., (Hinzurechnung), S. 985 ff., welcher ein Nebeneinander von § 7 AStG und § 14 AStG für möglich hält.
- 2) Nachgeschaltete Gesellschaften sind alle jene Gesellschaften, an denen unbeschränkt Steuerpflichtige nicht ausschließlich unmittelbar beteiligt sind, d.h., eine Auslandsgesellschaft ist nur hinsichtlich der an ihr gehaltenen mittelbaren Beteiligung eine nachgeschaltete Gesellschaft.
- 3) Vgl. BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 72 f.; DEBATIN, H., Außensteuerreformgesetz, S. 275; FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 14 Anm. 6; FUNK, M., (Zwischengesellschaften), S. 614; HAAS/BACHER/SCHUEER, (Gestaltung), S. 132; KREILE, R., Zum Außensteuergesetz, S. 936; LEMPENAU, G., (Hinzurechnung), S. 3 2013 ff.; STRIEGEL, G., (Steuerflucht), S. 154 ff.; WASSERMEYER, F., (Zwischengesellschaften), S. 338 ff.; WASSERMEYER, F., (Hinzurechnungsbesteuerung), S. 472 ff.; WÖHRLE, W., (AStG), § 14 I.

die unmittelbare Zugriffsbesteuerung eingreifen kann. Dabei ist für jede nachgeschaltete Gesellschaft zu prüfen, ob sie deutsch beherrscht ist¹⁾ und die Einkünfte einer niedrigen Besteuerung unterliegen. Die letzte Bedingung ist in jedem Fall erfüllt, da lediglich unterstellt wird (Fiktion!) daß die Obergesellschaft solche Einkünfte bezieht, diese Einkünfte können also im Staat der Obergesellschaft gar nicht besteuert werden.²⁾

Beispiel



1) Vgl. BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 73; FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 14 Anm. 20; FUNK, M., (Zwischengesellschaften), S. 614; HAAS/BACHER/SCHUEUR, (Gestaltung), S. 132; LEMPENAU, G., (Hinzurechnung), S. 2013; MÜLLER, J.P., (Hinzurechnung), S. 986; STRIEGEL, G., (Steuerflucht), S. 156 f.; WÖHRLE, W., (AStG), § 14 I.

2) Erzielt die Obergesellschaft selbst nur gute Einkünfte, so verlieren diese Einkünfte ihre Qualität durch die Zurechnung der Zwischeneinkünfte der nachgeschalteten Gesellschaften nicht. Ebensovienig werden die zugerechneten Einkünfte zu aktiven Einkünften.

Werden die eigenen aktiven Einkünfte der Obergesellschaft aber hoch besteuert, so ändert dies nichts an der Tatsache, daß die fiktiv zugerechneten Einkünfte gar nicht, also niedrig besteuert werden; daß es sich bei den zugerechneten Einkünften um Zwischeneinkünfte handelt, wurde bereits auf der Stufe der Untergesellschaft festgestellt, andernfalls wäre gar keine Zurechnung dieser Einkünfte bei der Obergesellschaft möglich.

Vgl. HAAS/BACHER/SCHUEUR, (Gestaltung), S. 132 sowie FUNK, M., (Zwischengesellschaften), S. 615; MÜLLER, J.P., (Stellungnahme), S. 2017; WASSERMEYER, F., (Hinzurechnungsbesteuerung), S. 472 ff.; WÖHRLE, W., (AStG), § 14 I.

Thesauriert C die empfangenen Zwischeneinkünfte, so werden diese aufgrund des § 14 Abs. 1 AStG der Gesellschaft B zugerechnet, B wird so behandelt, als hätte sie und nicht C die Zwischeneinkünfte erzielt.¹⁾ Diese zugerechneten Einkünfte unterliegen bei B keinen Steuern, sind also niedrig besteuert. Aufgrund des § 7 Abs. 1 AStG hat nunmehr A die Zwischeneinkünfte, welche B zugerechnet wurden, zu versteuern.

Die Zurechnung der Einkünfte unterbleibt, wenn nachgewiesen wird, daß die Zwischeneinkünfte, welche bei C anfallen, aus Tätigkeiten oder Gegenständen stammen, die einer unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 - 6 AStG fallenden eigenen Tätigkeit von B dienen, (§ 14 Abs. 1 AStG). Der Gesetzgeber hat somit auch im Rahmen des § 14 AStG eine der Funktionsholding vergleichbare Regelung getroffen.²⁾

Für die auf den S. 281 ff. dieser Arbeit geschilderten Beispiele ergibt sich mithin folgender Sachverhalt.

Beispiel 1 (S. 281): A werden 20 %, B werden 25 % der Zwischeneinkünfte der Holding AG hinzugerechnet (§ 7 Abs. 1 AStG).

Beispiel 2 (S. 282): A werden 40 % und B werden 20 % der Zwischeneinkünfte der Holding AG hinzugerechnet (§ 7 Abs. 1 AStG).

Beispiel 3 (S. 283): B werden aufgrund des § 14 AStG 100 % der Zwischeneinkünfte von C zugerechnet. A wiederum werden 51 % der Zwischeneinkünfte von B hinzugerechnet (§ 7 Abs. 1 AStG). Die Zwischeneinkünfte von B setzen sich aus den eigenen Zwischeneinkünften sowie den zugerechneten Zwischeneinkünften von C zusammen.³⁾

-
- 1) Vgl. FLICK/WASSERMAYER/BECKER, (AStG), § 14 Anm. 57 ff.
 - 2) Vgl. BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 74; DEBATIN, H., Außensteuerreformgesetz, S. 275; FLICK/WASSERMAYER/BECKER, (AStG), § 14 Anm. 105 ff.; WÖHRLE, W., (AStG), § 14 I; Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. VI/3537, Bericht des Abgeordneten Dr. Kreile, S. 14.
 - 3) Bei der "Zurechnung" werden fremde Zwischeneinkünfte als eigene Zwischeneinkünfte gewertet, bei der "Hinzurechnung" wird cum grano salis unterstellt, daß Zwischeneinkünfte geschützt werden. Die Zugriffsbesteuerung im Rahmen des § 14 AStG betrifft die Zurechnung, im Rahmen des § 7 Abs. 1 AStG wird hinzugerechnet.

Beispiel 4 (S. 283): A werden 10 % der Zwischeneinkünfte von D hinzugerechnet, der Gesellschaft C werden 90 % der Zwischeneinkünfte von D zugerechnet. Hier jedoch stockt eine weitere Hinzurechnung, denn C ist nicht deutsch beherrscht. Die Kette der §§ 7, 14 AStG wird unterbrochen. Es werden B keine Zwischeneinkünfte hinzugerechnet.¹⁾

Dieses Ergebnis mutet etwas grotesk an, wenn man das Beispiel so abändert, daß A zu 1 %, C jedoch zu 99 % an der Basisgesellschaft D beteiligt ist. Obwohl B dann mittelbar mit 49,5 % an der Basis beteiligt ist, bleibt er außerhalb der Zugriffsbesteuerung, während der Kleinaktionär A der Zugriffsbesteuerung unterliegt.

Noch befremdlicher wirkt dieses Ergebnis, wenn man die §§ 10 Abs. 3 und 17 Abs. 2 AStG betrachtet. Die für die Zwecke der Zugriffsbesteuerung erforderliche Ermittlung der Einkünfte der ausländischen Gesellschaft ist gemäß § 10 Abs. 3 AStG nämlich nach deutschen Gewinnermittlungsvorschriften vorzunehmen. Das setzt indessen voraus, daß die ausländische Unternehmung die erforderlichen Unterlagen zur Verfügung stellt. Falls an der ausländischen Unternehmung ausschließlich Inländer beteiligt sind, können aufgrund der §§ 171 Abs. 3 AO und 16 AStG die für die Gewinnermittlung notwendigen Unterlagen im allgemeinen beschafft werden,²⁾ sofern die ausländische Gesellschaft nicht aufgrund nationaler Gesetzesvorschriften an einer Auskunftserteilung gehindert ist.³⁾ Sind an der ausländischen Gesellschaft auch Ausländer (juristische Personen, natürliche Personen, Personengesellschaften) beteiligt, so kann die Auskunftserteilung der Zwischengesellschaft am Einspruch der ausländischen Gesellschafter scheitern.⁴⁾

Können die Besteuerungsgrundlagen nicht offengelegt werden, so sieht § 17 Abs. 2 AStG eine Schätzung gemäß § 207 AO vor, wobei

1) Vgl. STRIEGEL, G., (Steuerflucht), S. 157.

2) Vgl. EBLING, K., (Betriebsprüfung), S. 218 ff.; GROSSFELD, B., (Basisgesellschaften), S. 207 ff.

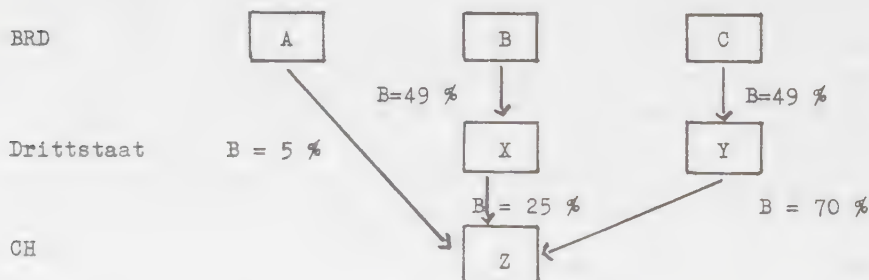
3) Vgl. HILLERT, A., (Mitwirkung), S. 228 f.

4) Vgl. GROSSFELD, B., (Basisgesellschaften), S. 218 ff.; HILLERT, A., (Mitwirkung), S. 229. Auch KREILE, R., Steuerfluchtgesetz?, S. 55 weist auf die Schwierigkeiten hin, welche die Finanzverwaltung bei der Überprüfung ausländischer Sachverhalte haben wird.

mangels anderer geeigneter Anhaltspunkte von einer Rendite in Höhe von 20 %¹⁾ ausgegangen wird. Bei dieser Rendite handelt es sich nicht, wie TELKAMP²⁾ fälschlicherweise annimmt, um die Netto-rendite der ausländischen Gesellschaft, sondern um einen Schätzungsanhalt für die Bruttorendite, von der ausländische Steuern noch abzuziehen sind.³⁾

Die Schätzung nach § 17 Abs. 2 AStG trifft Minderheitsaktionäre besonders, weil sie am wenigsten in der Lage sind, dem inländischen Fiskus geeignete Unterlagen über die Zwischengesellschaft zur Verfügung zu stellen und gleichwohl die hohe Mindestrendite von 20 % gegen sich gelten lassen müssen.

Im folgenden Beispiel muß der unbeschränkt Steuerpflichtige A u.U. eine Schätzung der Einkünfte der Zwischengesellschaft Z hinnehmen. A, B und C sind unbeschränkt steuerpflichtig. X und Y sind juristische Personen in Drittländern, an denen außer B und C keine unbeschränkt Steuerpflichtigen beteiligt sind. Z ist deutsch beherrscht, da 51,55 % der Anteile mittelbar oder unmittelbar in deutscher Hand sind. Der Zugriffsbesteuerung unterliegt aber nur A.⁴⁾



- 1) Eine Rendite von 20 % vor Steuern entspricht ungefähr dem Durchschnitt der höherbesteuerten Länder. Vgl. REDDAWAY/POTTER/TAYLOR, (Effects), S. 220, zitiert nach RÄDLER, A.J., (Wettbewerbsverzerrungen), S. 30, FN 4.
- 2) Vgl. TELKAMP, H.J., Der Außensteuergesetz-Entwurf, S. 111 und VOGEL, H., (Steueroasengesetz), S. 1191.
- 3) So auch BÜTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 69 und RITTER, W., Das Außensteuerreformgesetz, S. 38 FN 38.
- 4) Vgl. auch das Beispiel bei MÜLLER, J.P., (Stellungnahme), S. 2016.

Aus dieser Sicht scheint die Forderung HILLERTS¹⁾ gerechtfertigt, daß sich die Schätzungsvermutung nur dann zu Lasten des Steuerpflichtigen auswirken darf, wenn und insoweit er die Hindernisse bei der Auskunftserteilung zu vertreten hat.

Auch im Verhältnis zur Schweiz ist keinesfalls damit zu rechnen, daß der schweizerische Fiskus uneingeschränkt zur Auskunftserteilung bereit sein wird. Art. 27 DBAS sieht lediglich vor, Auskünfte auszutauschen, welche für eine richtige Durchführung des Abkommens notwendig sind.²⁾ Auskünfte, welche lediglich die Anwendung des AStG sicherstellen sollen, werden vom schweizerischen Fiskus nicht erteilt.³⁾ Auch das schweizerische Bankgeheimnis wird durch die Informationspflicht des DBAS nicht durchbrochen.³⁾

Die in der Regierungsvorlage vorgesehene Lösung, welche auf jede Zugriffsbesteuerung bei Gesellschaftern verzichtete, deren Beteiligungshöhe 10 % nicht überschritt, wurde zweifellos den wirtschaftlichen Realitäten besser gerecht. Die Festlegung einer Grenze, wie hoch sie auch ausfallen mag, wurde der Finanzverwaltung überlassen, denn es erscheint unumgänglich, daß für Splitterbeteiligung gewisse Mindestgrenzen gesetzt werden müssen, soll das Gesetz nicht ausarten. Interessanterweise verlangt auch § 165d Abs. 3 AO, welcher durch das AStRG neu eingefügt wurde, daß nur unmittelbare Beteiligungen, welche mindestens 10 % erreichen und mittelbare Beteiligungen, welche 25 % erreichen, dem Finanzamt zu melden sind. In der Praxis werden deshalb Beteiligungen, welche die 10 % Grenze unterschreiten, vielfach von der Zugriffsbesteuerung verschont bleiben, sofern nicht besondere Beziehungen zwischen den einzelnen Gesellschaftern bestehen. Für die Anwendung der §§ 7 ff. AStG spielt es aber grundsätzlich keine Rolle, "ob die Gesellschafter wirtschaftlich oder persönlich miteinander verbunden sind und ob sie von den Beteiligungsverhältnissen an der ausländischen Gesellschaft und ihrer inländischen Beherrschung"⁴⁾ gewußt haben. Es besteht insofern eine

1) Vgl. HILLERT, A., (Mitwirkung), S. 229.

2) Vgl. DEBATIN, H., (Steuervertrag), S. 2086; HANGARTER, D., (Beunruhigende Auskunftsklausel, S. 88; WIDMER, M., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 6.

3) Vgl. DAGON, R., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 338.

4) STRIEGEL, G., (Steuerflucht), S. 151.

"Zwangsgemeinschaft"¹⁾ von unbeschränkt und erweitert beschränkt Steuerpflichtigen geschaffen.

Die damit vom AStG erreichte Streubreite der Maßnahmen gegen die Steuerflucht nimmt bedenkliche Formen an. Die Vorschrift, als Sanktion gegen Basisgesellschaften gedacht, welche die Interessen verschiedener Inländer wahrnehmen, wird nun u.U. zum Bumerang für Minderheitsgesellschafter.²⁾ Verhindern im Beispiel 4 (S. 283) die Personen B und E über die Gesellschaft C eine Ausschüttung der Basis D, so unterliegt A der Zugriffsbesteuerung, obwohl ihm gar keine liquiden Mittel zufließen. Die eigentlichen Initiatoren der Thesaurierung - welche das AStG ja gerade verhindern bzw. besteuern will - nämlich B und E, müssen keine steuerlichen Nachteile in Kauf nehmen. A hat weder die Macht, eine bestimmte Ausschüttungspolitik der Basis zu erzwingen, noch kann er entscheidenden Einfluß auf die Art der Tätigkeit der Basis oder die Organisation der ihr nachgeschalteten Gesellschaften nehmen, um so zu verhindern, daß bei D überhaupt Zwischeneinkünfte entstehen. Der Gesellschafter A muß entweder die Zugriffsbesteuerung hinnehmen oder seine Anteile veräußern. Die erste Alternative birgt die Gefahr, daß die im Rahmen der Zugriffsbesteuerung entrichteten Steuern nicht auf die Steuern angerechnet werden können, welche auf den Veräußerungsgewinn der Anteile entfallen.³⁾ Das Problem verliert etwas von seiner Schärfe, wenn die Basis zum Schutz der Minderheitsaktionäre jährlich bestimmte Mindestausschüttungen vornimmt. Ist schon unter diesen Umständen eine Steuerplanung nur äußerst schwierig, so wird A vollends überrascht, wenn z.B. aus seiner Beteiligung an einer nicht deutsch beherrschten Kapitalgesellschaft plötzlich eine deutsch beherrschte Kapitalgesellschaft wird. Im Beispiel 4 (S. 283) trifft das z.B. dann zu, wenn A seit dem 1.1.1973 die Beteiligung an der Basis hält und E seit dem 1.1.1973 an C zu 100 % beteiligt ist. Veräußert nunmehr E am 30.12.1973 50 % seiner Anteile an B, so wird die Gesellschaft D plötzlich zur deutsch beherrschten Ge-

1) Vgl. VOGEL, H., (Steueroasengesetz), S. 1190.

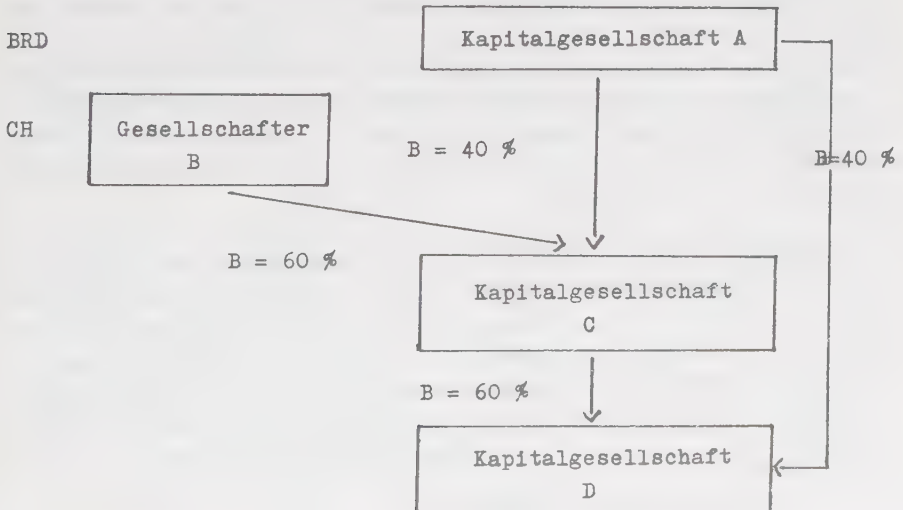
2) Vgl. EICHHORN, F.F., (Steuerfluchtgesetz), S. 448; TELKAMP, H.J., Der Außensteuergesetz-Entwurf, S. 110.

3) Vgl. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 11 Anm. 47 ff. Auf die Ausschüttungsproblematik wird an späterer Stelle dieser Arbeit eingegangen.

sellschaft und A unterliegt der Zugriffsbesteuerung hinsichtlich 10 % der Zwischeneinkünfte von D, welche diese im Jahre 1973 hatte, also nicht nur seit dem 30.12.1973!

Während bestehende Beteiligungsverhältnisse, sofern es sich nicht um Publikumsgesellschaften handelt, im allgemeinen überschaubar sind, ist der Gesellschafter gegen Einflüsse der letztgenannten Art prinzipiell machtlos.

Was die Sicherheit in der Steuerplanung anbelangt, ist deshalb eine unmittelbare Beteiligung zu mehr als 50 % mit den geringsten Risiken behaftet. Eine solche Beteiligung gewährleistet den notwendigen Einfluß auf die Gewinnverwendungspolitik und macht die Zugriffsbesteuerung von Zufälligkeiten unabhängig. Mittelbare Beteiligungen gewähren diese Sicherheit nur, soweit die inländische Spitzeneinheit auf allen Stufen der zwischengeschalteten Gesellschaften die absolute Mehrheit besitzt. Im folgenden Beispiel ist das nicht der Fall:



Zwar ist A mittelbar und unmittelbar, insgesamt mit 64 %, an D beteiligt, trotzdem ist nicht auszuschließen, daß der Gesellschafter B die Gesellschaft C und indirekt damit auch die Basis-D und deren Gewinnverwendungspolitik kontrolliert.

Die Inhaber mittelbarer Splitterbeteiligungen an ausländischen Basen dürften zwar von der Zugriffsbesteuerung verschont bleiben sofern ihre Anteile eine gewisse Mindestgrenze unterschreiten, jedoch entfällt natürlich jegliche Einflußnahme auf die Unternehmenspolitik der Auslandsgesellschaft.

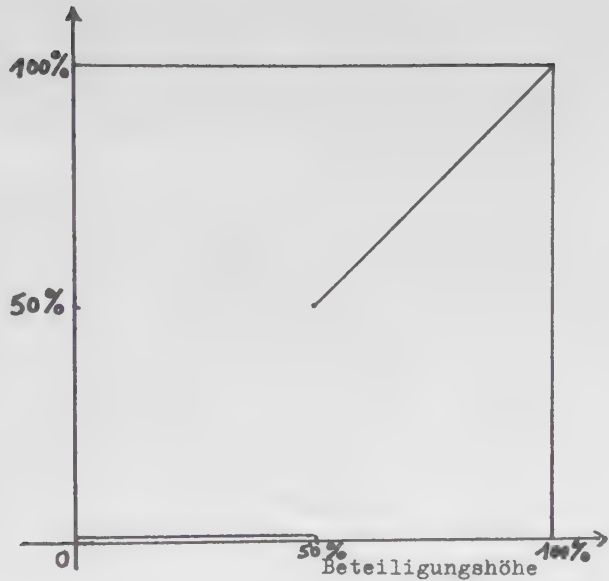
Unmittelbare Beteiligungen, welche zwar die 50 %-Grenze nicht erreichen, andererseits aber groß genug sind, daß sie die Finanzverwaltung nicht "übersieht", bergen die bereits oben geschilderten Gefahren.

Unmittelbare Beteiligungen, welche genau 50 % betragen, weisen zwar nicht dieselben Planungsvorteile auf wie eine Mehrheitsbeteiligung, bieten aber u.U. den Vorteil, daß die gesamte Problematik der Zugriffsbesteuerung umgangen werden kann, wenn sich die restlichen 50 % der Anteile derart fest in ausländischer Hand befinden, daß mit einer Veräußerung an Inländer nicht zu rechnen ist. Sind die restlichen 50 % der Anteile dagegen in Streubesitz und werden sie gar an der Börse gehandelt, so ist die Gefahr groß, daß die Zugriffsbesteuerung zumindest beim Hauptgesellschafter wieder zum Tragen kommt. Je stärker die Splitterung der restlichen 50 % ist, desto größer ist aber andererseits die Einflußnahme des Hauptgesellschafters auf die Unternehmenspolitik, womit der Zustand wiederhergestellt ist, der auch bei einer Mehrheitsbeteiligung herrscht.

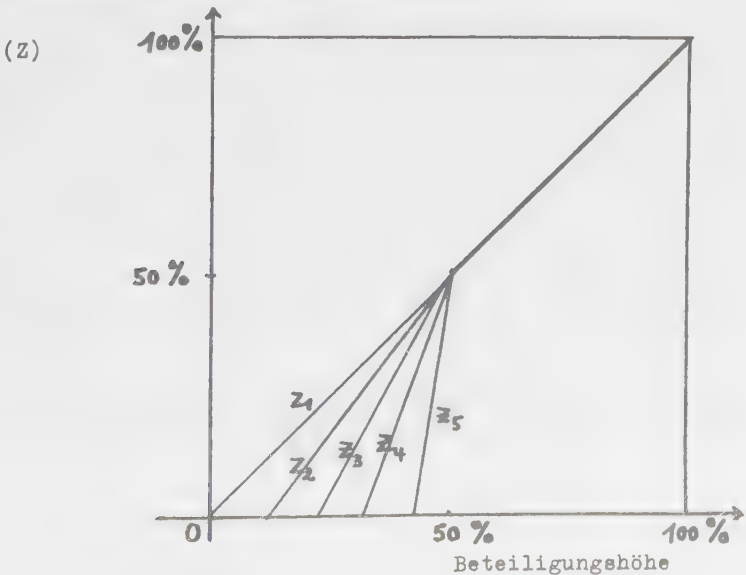
Geht man von einer ausländischen Gesellschaft aus, welche sich zu 100 % in ausländischer Hand befindet und unterstellt man, daß eine inländische Unternehmung sukzessive Gesellschaftsanteile erwirbt, während die Restanteile in ausländischer Hand bleiben, so erfaßt die Zugriffsbesteuerung einen bestimmten, von der Beteiligungshöhe abhängigen Anteil der Zwischeneinkünfte dieser ausländischen Gesellschaft bei der inländischen Unternehmung.

Beispiel

Prozentsatz der
Zwischeneinkünfte,
welche die
Zugriffsbesteuerung
erfaßt
(= Z)



Modifiziert man das Beispiel dahingehend, daß auch die Restanteile zwischenzeitlich in deutsches Eigentum übergehen können und auch dort bleiben, bis sie von der inländischen Unternehmung erworben werden, so erhält man folgendes Bild:



Welche der hier eingezeichneten Kurven tatsächlich realisiert werden, ist abhängig von Umfang und Zeitpunkt, in dem die Restanteile in inländisches Eigentum wechseln. Die Kurve z_1 wird realisiert, wenn zum selben Zeitpunkt, in dem die Unternehmung ihr erstes Anteilspaket erwirbt, auch die Restanteile in inländisches Eigentum übergehen.

Beispiel 5 (S. 284): Der Holding AG werden gemäß § 14 AStG 80 % der Zwischeneinkünfte von D zugerechnet, weiterhin 30 % der Zwischeneinkünfte von E. Zusammen mit den eigenen Zwischeneinkünften der Holding (z.B. Zinsen), werden die gesamten Zwischeneinkünfte der Basis B zugerechnet, welche sich außerdem noch 10 % der Zwischeneinkünfte von E zurechnen lassen muß. Die Person A unterliegt gemäß § 7 Abs. 1 AStG der Zugriffsbesteuerung für sämtliche Zwischeneinkünfte der Basisgesellschaft B, gleichgültig ob es deren eigene oder zugerechnete Zwischeneinkünfte waren. (Im vorliegenden Fall setzen sich die Zwischeneinkünfte von D aus den eigenen Zwischeneinkünften sowie den von E zugerechneten Zwischeneinkünften zusammen.)

Beispiel 6 (S. 285): Den Personen A und B werden je 30 % der Zwischeneinkünfte der Basisgesellschaft D hinzugerechnet. Die Personengesellschaft C wird negiert.

Beispiel 7 (S. 286): Der Person A sind 10 % der Zwischeneinkünfte von D hinzuzurechnen, der Person B sind 45 % der Zwischeneinkünfte von D hinzuzurechnen (§ 7 Abs. 1 und Abs. 3 AStG). § 14 AStG kommt hier überhaupt nicht zur Anwendung, da sich diese Gesetzesnorm nur auf die Vermittlung durch ausländische juristische Personen bezieht.¹⁾ Besondere Bedeutung erlangt Beispiel 7 im Vergleich zu Beispiel 4 (S. 283 und S. 293). Die Voraussetzungen unterscheiden sich nur durch die Rechtsform von C, die Folgen sind aber für B in beiden Fällen total verschieden. Während B im Beispiel 4 für seine Person eine Zugriffsbesteuerung vermei-

1) Vgl. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 14 Anm. 9; WÖHRLE, W., (AStG), Vorbem. §§ 7 - 14 XI 2, Beispiel 2 und § 7 III.

den konnte, sind ihm nunmehr 45 % der Zwischeneinkünfte von D hinzuzurechnen. Dies spricht im vorliegenden Fall eindeutig gegen die Personengesellschaft und für die Kapitalgesellschaft, denn die Einflußmöglichkeiten auf die Unternehmenspolitik von C und damit indirekt auch auf jene von D ist in beiden Fällen gleich.

Bei einer Analyse der Gründe für diese Benachteiligung der Personengesellschaft muß vom Ziel der §§ 7 ff. AStG ausgegangen werden. Im vorliegenden Beispiel soll die steuerfreie Thesaurierung von Zwischeneinkünften bei D vermieden werden. Letztlich will der Gesetzgeber ein bestimmtes Ausschüttungsverhalten von D erzwingen, um dann die ausgeschütteten Gewinnanteile bei A und B zu versteuern. Wenn D nicht ausschüttet, so sollen doch aufgrund einer Fiktion die gleichen steuerlichen Folgen bei A und B erreicht werden. Diese Fiktion geht indessen nicht soweit, daß die Existenz von C negiert wird. Gefragt wird deshalb, welche steuerlichen Folgen für den Gesellschafter B sich durch einen möglichen Zufluß bei C ergäben. Ist C Kapitalgesellschaft (Beispiel 4), so hat B es bei den gegebenen Beteiligungsverhältnissen nach Ansicht des Gesetzgebers nicht in der Hand, die von C vereinnahmten Zwischeneinkünfte an sich ausschütten zu lassen. Folgerung: Da selbst bei einer Ausschüttung von D an C nicht mit einer entsprechenden Besteuerung bei B gerechnet werden kann, Ausschüttung und Thesaurierung aber hinsichtlich B die gleichen Konsequenzen haben sollen, verzichtet das Gesetz auch bei Nichtausschüttung durch D auf eine entsprechende Zugriffsbesteuerung bei B. Der Gesetzgeber war hier allerdings merkwürdig inkonsequent, denn auch der Gesellschafter A hat es nicht in der Hand, einen Ausschüttungsbeschluß der Gesellschaft D zu erzwingen, gleichwohl unterliegt er der Zugriffsbesteuerung. Es stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, ob es nicht ratsamer gewesen wäre, in jenen Fällen auf eine Zugriffsbesteuerung zu verzichten, in denen inländische Steuerpflichtige aufgrund der Beteiligungs- oder Stimmrechtsverhältnisse nicht in der Lage sind, die Zwischeneinkünfte bis in das Inland durchzuschütten zu lassen. Ist C Personengesellschaft (Beispiel 7), so fließt mit der Ausschüttung von D an C ein entsprechender Ertrag an B, ohne daß es

dazu eines formellen Gewinnverteilungsbeschlusses wie bei einer Kapitalgesellschaft bedarf. Es kommt somit gar nicht auf die "Beherrschung" der Personengesellschaft durch Inländer an, so offen sichtlich die Annahme des Gesetzgebers. Da die Nichtausschüttung durch die Basis der Ausschüttung gleichgestellt werden soll, bei Ausschüttung an C entsprechende Beteiligungserträge bei B aber steuerpflichtig werden, ohne daß es darauf ankommt zu welcher Gewinnverwendung (nicht Gewinnverteilung!) sich B und E verpflichtet haben, wird B auch im Falle der Thesaurierung bei D steuerlich so behandelt, als hätte D ausgeschüttet.

Beispiel 8 (S. 287): Der Person A sind aufgrund des § 7 Abs. 1 AStG 20 % der Zwischeneinkünfte von C hinzuzurechnen. Von den Zwischeneinkünften, welche D erzielt, sind A aufgrund des § 7 Abs. 1 AStG 10 % hinzuzurechnen, was seiner unmittelbaren Beteiligung an D entspricht. Weitere 8 % werden von der Zugriffsbesteuerung aufgrund des § 14 AStG i.V. mit § 7 AStG erfaßt. (40 % der Zwischeneinkünfte von D sind C zuzurechnen. Von diesen 40 % entfallen auf die unmittelbare Beteiligung von A an C ein Fünftel = 8 %). Zwar werden gemäß § 14 AStG die Zwischeneinkünfte von C und D, z.T. mittelbar, z.T. unmittelbar, bei der Basisgesellschaft B erfaßt, eine Hinzurechnung dieser Zwischeneinkünfte bei A wird jedoch vermieden, da B nicht deutsch beherrscht ist. Obwohl die Beteiligungsquote von A an D 59 % beträgt (mittelbare und unmittelbare Beteiligungen), werden ihm im Ergebnis nur 18 % der Zwischeneinkünfte von D hinzugerechnet.

Beispiel 9 (S. 288): Der Person A sind zunächst 10 % der Zwischeneinkünfte von E unmittelbar aufgrund des § 7 Abs. 1 AStG hinzuzurechnen. Für die Höhe der mittelbaren Zurechnung von Zwischeneinkünften ist ausschließlich die Gewinnverteilung (hier Beteiligung am Nennkapital) maßgebend und nicht die Stimmrechte! (§ 14 Abs. 1 AStG). Auf die mittelbare Beteiligung von A an E entfallen somit aufgrund der §§ 7 Abs. 1, 14 AStG 6,4 %! (100 % von 80 % = 80 %, 80 % von 20 % = 16 % und 16 % von 40 % = 6,4 %). Sofern die Gesellschaften B, C und D keine eigenen Zwischeneinkünfte haben, ist damit die Zugriffsbesteuerung abgeschlossen.

372 Ermittlung und Besteuerung des Hinzurechnungsbetrages

Die nach § 7 Abs. 1 AStG steuerpflichtigen Einkünfte sind bei dem unbeschränkt Steuerpflichtigen mit dem Betrag, der sich nach Abzug der Steuern ergibt, die zu Lasten der ausländischen Gesellschaft von diesen Einkünften¹⁾ sowie von dem diesen Einkünften zugrunde liegenden Vermögen erhoben worden sind, anzusetzen (Hinzurechnungsbetrag).²⁾ Führt diese Absetzung der gezahlten Steuern zu einem negativen Betrag, so entfällt die Hinzurechnung, jedoch gewährt § 10 Abs. 3 AStG die Möglichkeit des Verlustvortrages gemäß § 10 d EStG, soweit die Verluste die Freigrenze des § 9 AStG übersteigen. Diese Bestimmung ist systemgerecht, da auch die Verluste, welche eine ausländische Gesellschaft erzielt, die keine Zwischeneinkünfte hat, beim unbeschränkt Steuerpflichtigen das steuerpflichtige Einkommen nicht mindern.³⁾ Abschreibungen auf ausländische Beteiligungswerte sind dagegen im Rahmen der bisherigen gesetzlichen Bestimmungen zulässig.

Nach § 10 Abs. 1 Satz 2 AStG kommt es bei der Abzugsmöglichkeit von Steuern nicht auf die endgültige Steuerschuld, sondern ausschließlich auf die tatsächlich entrichteten Steuern an.⁴⁾

-
- 1) Im Verhältnis zur Schweiz kann aus dieser Bestimmung ein Problem erwachsen, weil Veranlagungs- und Bemessungsperiode auseinanderfallen. Jedoch setzt sich auch in der Schweiz die Ansicht durch, daß die in einer Veranlagungsperiode erhobenen Steuern auf die in diesem Zeitraum bezogenen Einkünfte entfallen und die Bemessungsperiode lediglich ein Hilfsmittel zur Schätzung der Einkünfte darstellt. Mit FLICK, H./WASSERMEYER, F., Das Außensteuergesetz, S. 82 bin ich deshalb der Ansicht, daß für die Zwecke der §§ 10 Abs. 1 und 12 AStG davon auszugehen ist, daß die Zwischeneinkünfte als mit jenen Steuern belastet anzusehen sind, welche in dem Zeitraum anfallen, in dem die Zwischeneinkünfte entstehen.
A.A. WÖHRLE, W., (AStG), § 10 I.
- 2) Vgl. § 10 Abs. 1 AStG. Zu den abzugsfähigen Steuern gehören auch Gemeinde- und Provinzsteuern. Vgl. GEIGER, K., (Zwischengesellschaften), S. 532.
- 3) A.A. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 10 Anm. 39.
- 4) Vgl. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 10 Anm. 35 ff.; HAAS/BACHER/SCHUEER, (Gestaltung), S. 109; STRIEGEL, G., (Steu-erflucht), S. 189; WÖHRLE, W., (AStG), § 10 I.

Beispiel: Die Basisgesellschaft X weist 1972 und 1973 jeweils Zwischeneinkünfte von 100 aus, auf die Steuern von jeweils 30 entfallen. 1972 zahlt X jedoch nur Steuern in Höhe von 20, während 1973 die restlichen Steuern für 1972 sowie die gesamten Steuern für das Jahr 1973 gezahlt werden. Der Hinzurechnungsbetrag für das Jahr 1972 beträgt 80, für das Jahr 1973 erreicht er nur 60.

Der Hinzurechnungsbetrag (HZB) zählt zu den Einkünften aus Kapitalvermögen und gilt unmittelbar nach Ablauf des maßgebenden Wirtschaftsjahres der ausländischen Gesellschaft als zugeflossen (§ 10 Abs. 2 AStG). Der inländische Steuerpflichtige hat mithin die Zwischeneinkünfte von 1972 im Jahre 1973 zu versteuern. BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES¹⁾ kritisieren diese Regelung mit dem Hinweis, es können Härten auftreten, wenn sich aufgrund von Steuernachzahlungen negative Hinzurechnungsbeträge ergeben, die nicht mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden dürfen. Diese Kritik, der sich auch BELLSTEDT²⁾ angeschlossen hat, ist m.E. zu hart, denn der Verweis auf § 10d EStG im § 10 AStG ermöglicht immerhin einen gewissen Ausgleich.

Der Gesetzeswortlaut stellt auf den HZB aus einer Zwischengesellschaft ab. Hält ein unbeschränkt Steuerpflichtiger Anteile an verschiedenen Zwischengesellschaften, die in einem Jahr teils positive, teils negative Hinzurechnungsbeträge erbringen, so ist ein Ausgleich zwischen diesen Beträgen nicht möglich.³⁾ Nicht ganz zu Unrecht verweisen FLICK/WASSERMEYER/BECKER⁴⁾ darauf, daß es unverständlich ist, wenn Steuerpflichtige auf eine Verlustvortragsmöglichkeit verwiesen werden und sich anderweitig positive Hinzurechnungsbeträge zum sofortigen Ausgleich anbieten. Diese Kritik übersieht jedoch einen entscheidenden Punkt. Auf die HZB sind die Bestimmungen der DBA entsprechend anzuwenden, die anzuwenden wären, wenn der HZB an den Steuerpflichtigen ausgeschüttet worden wäre (§ 10 Abs. 5 AStG). Da die DBA aber recht

1) Vgl. BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 68.

2) Vgl. BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 338.

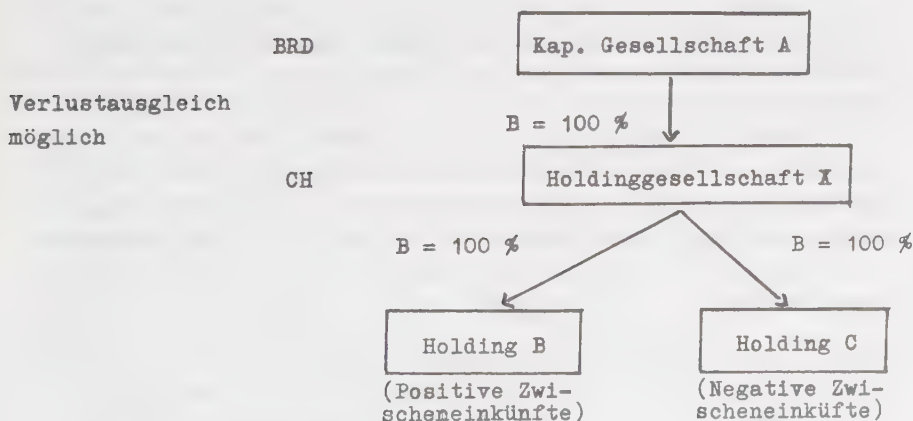
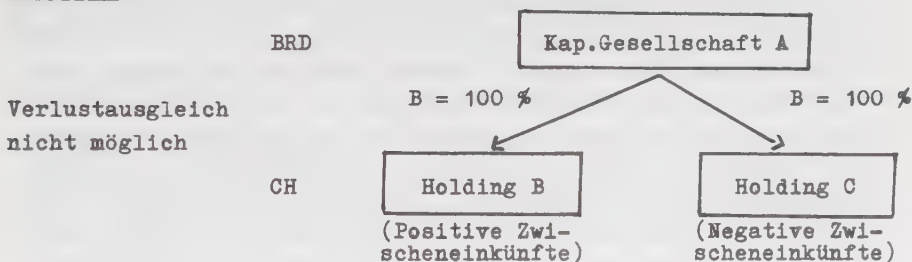
3) Vgl. GEIGER, K., (Zwischengesellschaften), S. 532; HAAS/BACHER/SCHUEER, (Gestaltung), S. 110.

4) Vgl. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 10 Anm. 40.

unterschiedlich ausgestaltet sind, würden hier HZB miteinander verrechnet, die beim Steuerpflichtigen unterschiedliche steuerliche Belastungen auslösen.

Zweifelhaft erscheint auch, ob bei nachgeschalteten Zwischengesellschaften (§ 14 AStG) positive Zwischeneinkünfte der einen Gesellschaft mit negativen Zwischeneinkünften anderer Gesellschaften auf der Stufe der ausländischen Obergesellschaft saldiert werden können. Diese Frage muß man bejahen,¹⁾ denn die zugerechneten Einkünfte der Untergesellschaften werden wie eigene Einkünfte der Obergesellschaft behandelt.

Beispiel



1) Vgl. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 14 Anm. 47; a.A. HAAS/BACHER/SCHUEER, (Gestaltung), S. 137.

Betriebswirtschaftlich nicht zu rechtfertigen ist die Tatsache, daß die Ausschüttungsfähigkeit der ausländischen Gesellschaft negiert wird. Das einseitige Abstellen auf die Zwischeneinkünfte übersieht, daß große Industriebetriebe neben den schädlichen Tätigkeiten auch noch aktiven Tätigkeiten nachgehen, die das Unternehmen durchaus in die Verlustzone führen können, ohne daß auch die Zwischeneinkünfte negativ werden. Erzielt eine deutsch beherrschte Auslandsgesellschaft Einkünfte aus aktiven Tätigkeiten in Höhe von - 1000 und Zwischeneinkünfte von + 200, so folgt daraus ein positiver HZB von + 200, obwohl die Auslandsgesellschaft insgesamt einen Verlust von 800 hat. Offenbar befürchtete der Gesetzgeber, gewinnträchtige Tätigkeiten (z.B. Patentverwertung) könnten an unrentable Unternehmen angehängt werden. Die jetzige Gesetzesbestimmung führt dazu, daß außer dem Verlust bei der ausländischen Gesellschaft auch beim inländischen Steuerpflichtigen noch ein Liquiditätsentzug aufgrund der Zugriffsbesteuerung eintritt. Besonders einschneidend ist dies für natürliche Personen, welche Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften in ihrem Privatvermögen halten. Weisen die ausländischen Gesellschaften Bilanzverluste aus, so werden die Aktienkurse u.U. sinken, Beteiligungsabschreibungen sind nicht möglich und trotzdem unterliegen die positiven Zwischeneinkünfte der Zugriffsbesteuerung.

Auch systematisch vermag die gesetzliche Regelung nicht zu befriedigen. Nachdem sich die Zugriffsbesteuerung in weiten Teilbereichen an der Fiktion einer Quasi-Ausschüttung orientiert, wird dieses Wertungskriterium hier verlassen. Es ist zwar nicht ausgeschlossen, daß in der Praxis auch Gesellschaften, welche Verluste erzielen, Dividenden ausschütten, diese Gewinnausschüttungen sind dann jedoch ohne unmittelbaren Bezug zum Geschäftsergebnis des betreffenden Jahres und betreffen vielmehr Rücklagenauflösungen.

Hier, wie an anderen Stellen, offenbaren sich die Schwächen des AStG. Nur im Hinblick auf die "großen Steuerflüchtlinge" geschaffen und im Bestreben, auch das kleinste Steuerfluchtloch

zu stopfen, geht das AStG in seiner Wirkung vielfach über die eigentliche Zielsetzung hinaus und trifft jene, die zu treffen gar nicht beabsichtigt war.¹⁾ In diesen Fällen bleibt nur zu hoffen, daß die Finanzverwaltung im Erlaßwege großzügigere Regelungen zugesteht.

Die Grundlagen der Zugriffsbesteuerung zeigt folgendes Beispiel Sachverhalt

Die schweizerische Basisgesellschaft X hat 1972 Erträge aus schädlichen Tätigkeiten in Höhe von 1100 und Erträge aus aktiver Tätigkeit in Höhe von 300. Die Betriebsausgaben betragen 300, wovon 1/3 den schädlichen Erträgen zuzuordnen sind. Auf die passiven Einkünfte entfallen Steuern in Höhe von 200, es handelt sich folglich um Zwischeneinkünfte. An der Basisgesellschaft ist die unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft A zu 100 % beteiligt. A und X thesaurieren ihre gesamten Gewinne. Der Wert der X-Aktien beträgt 5000. Wie gestaltet sich die Zugriffsbesteuerung bei A im Jahre 1972 und 1973?

Lösung

1) Prüfung der Freigrenzen (§ 9 AStG)

X erfüllt die Voraussetzungen des § 9 AStG nicht, da 11/14 der gesamten Bruttoerträge aus passiven Tätigkeiten stammen.

2) Ermittlung der Zwischeneinkünfte

Erträge aus schädlichen Tätigkeiten	1100
- Ausgaben (§ 10 Abs. 4 ASt)	100
Zwischeneinkünfte	1000

3) Ermittlung der steuerpflichtigen Zwischeneinkünfte bei A

A ist zu 100 % an X beteiligt, folglich entfallen gemäß § 7 Abs. 1 AStG auf ihn 1000

4) Ermittlung des Hinzurechnungsbetrages

Auf die bei A steuerpflichtigen Zwischen-	
einkünfte entfallen 100 % der Steuern =	200
Daraus folgt ein Hinzurechnungsbetrag von	800

1) Vgl. auch LOCHER, K., (Steuersystem), S. 176.

5) Zeitpunkt der Zugriffsbesteuerung

Im Jahre 1972 ergeben sich noch keinerlei steuerliche Auswirkungen bei A, der HZB gilt erst im Jahre 1973 als zugeflossen (§ 10 Abs. 2 Satz 1 AStG).

6) Anwendung des DBAS auf den HZB

Auf den HZB sind die Bestimmungen desjenigen DBA entsprechend anzuwenden, die anzuwenden wären, wenn der HZB an den Steuerpflichtigen ausgeschüttet worden wäre (§ 10 Abs. 5 AStG). Im vorliegenden Fall ist also das DBAS maßgebend. Da der HZB zu den Einkünften aus Kapitalvermögen zählt, ist der HZB grundsätzlich anhand der Dividendenartikel¹⁾ der DBA zu beurteilen. Demnach wäre die BRD steuerberechtigt, unter Aufrechterhaltung einer schweizerischen Quellensteuer in Höhe von 15 %. Da es sich bei der Ausschüttung aber nur um eine Fiktion handelt, fällt überhaupt keine Quellensteuer an. Zu prüfen ist demnach noch Art. 24 DBAS. Art. 24 Abs. 1 Nr. 1b DBAS scheint sich zunächst für die Besteuerung anzubieten. Die dort geforderten Voraussetzungen verweisen auf § 19 a Abs. 2 KStG, der seinerseits auf § 8 AStG verweist. X wird den Forderungen des § 8 Abs. 1 Nr. 1 - 6 und Abs. 2 AStG nicht gerecht. Art. 24 Abs. 1 Nr. 1b DBAS greift folglich nicht ein, es kommt nur Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBAS in Frage. Diese Bestimmung sieht lediglich die Anrechnung der schweizerischen Steuer auf die deutsche Steuer vor. Mit schweizerischen Steuern sind aber nur die möglichen, in diesem Fall nicht erhobenen Quellensteuern auf Dividenden angesprochen. Das DBAS bleibt daher im vorliegenden Fall ohne Einfluß auf die deutsche Besteuerung des HZB.

7) Die deutschen Steuern

Der HZB unterliegt der Gewerbesteuer²⁾ und der Körperschaft-

1) Vgl. BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 344 f.; BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 75 f.; FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 10 Anm. 42 und Anm. 170; WÖHRLE, W., (AStG), § 10 V.

2) Eine Befreiung von der GewSt ist nicht möglich, da X den Anforderungen des § 8 Abs. 1 Nr. 1 - 6 und Abs. 2 AStG nicht genügt.

steuer in Höhe von 51 % zuzüglich Ergänzungsabgabe!

Somit ergibt sich folgende Belastung:

Zwischeneinkünfte der X-AG		1000
- schweizerische Ertragsteuern ¹⁾		200
Steuerpflichtiger HZB		800
- Gewerbekapitalsteuer (0,7 %) ²⁾		35,00
- Gewerbeertragsteuer (13 %) ³⁾		99,45
Bemessungsgrundlage für die KSt		665,55
- 51 % Körperschaftsteuer	339,43	
3 % Ergänzungsabgabe	10,18	
	349,61	349,61
		315,94
- 1 % Vermögensteuer von 5000 ⁴⁾		50,00
		265,94
		=====

Die Zwischeneinkünfte der X-AG werden also letztlich mit Steuern in Höhe von 73,406 % belastet.

Die durch die Zugriffsbesteuerung entstandene Steuerzahllast beträgt 449,06 (Gewerbeertragsteuer, Körperschaftsteuer, Ergänzungsabgabe). Die Gewerbekapitalsteuer und die Vermögensteuer fallen auch ohne die Zugriffsbesteuerung an.⁵⁾

1) Annahme: Die X-AG entrichtet keine Vermögensteuer.

2) Hebesatz 350 %.

3) Vgl. zu diesem Prozentsatz S. 114 dieser Arbeit. Bemessungsgrundlage für die Gewerbeertragsteuer ist im Beispiel also der Betrag von 765.

4) Vgl. Annahme auf S. 307. Für die Gew.Kap.St. und die VSt wird die gleiche Bemessungsgrundlage zugrunde gelegt.

5) Diese Aussage ist nicht ganz exakt. Es ist möglich, daß die X-AG, wenn sie die Voraussetzungen der Zugriffsbesteuerung nicht erfüllt, andererseits den in § 12 Abs. 3 Nr. 4 GewStG und § 102 Abs. 2 BewG geforderten Bedingungen gerecht wird. Trifft dies zu, so fällt keine Gewerbekapital- und Vermögensteuer an.

§ 12 AStG eröffnet dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, die nach § 10 Abs. 1 AStG abziehbaren Steuern auf seine Einkommen- oder Körperschaftsteuer anzurechnen. Der HZB ist dann allerdings um diese Steuern zu erhöhen.

Beispiel¹⁾ Der unbeschränkt Steuerpflichtige A hält 100 % der Anteile an der Basisgesellschaft X im Privatvermögen. Im Jahre 1973 erzielt X Zwischeneinkünfte von 120.000, die darauf entfallenden und nach § 10 Abs. 1 AStG abziehbaren Steuern betragen 20.000. A hat keine weiteren Einkünfte.

Besteuerung bei A im Jahre 1974

1) § 10 AStG

Zwischeneinkünfte	120.000
- Steuern	20.000
Hinzurechnungsbetrag	100.000
Steuerpflichtiges Einkommen	100.000
Steuer lt. Splittingtabelle	33.970
	=====

2) § 12 AStG

Zwischeneinkünfte	120.000
- Steuern	20.000
Hinzurechnungsbetrag	100.000
+ Steuern	20.000
Steuerpflichtiges Einkommen	120.000
Steuer lt. Splitting- tabelle	43.494
Anrechnung ausl. Steuer	20.000
	23.494
	23.494
	=====

1) Vgl. auch die Beispiele bei FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 12 Anm. 12 und HAAS/BACHER/SCHEUER, (Gestaltung), S. 122.

Die Steueranrechnung nach § 12 AStG, welche nur auf Antrag gewährt wird, erweist sich hierbei als günstiger. Es sind aber Fälle denkbar, in denen § 10 Abs. 1 AStG zu einem steuerlich günstigeren Ergebnis führt, nämlich dann, wenn die ausländische Steuer, die auf den HZB entfällt, höher ist als die entsprechende deutsche Steuer. Auch im Rahmen von § 12 AStG sind nur jene ausländischen Steuern anrechenbar, die tatsächlich entrichtet werden, so daß in einem Jahr sehr wenig, in einem anderen Jahr sehr hohe ausländische Steuern aufgrund von Steuernachzahlungen anrechenbar sein können. In diesen Fällen ist § 10 Abs. 1 AStG möglicherweise vorteilhafter, da er, im Gegensatz zu § 12 AStG die Möglichkeit des Verlustvortrages gewährt.¹⁾

Werden Anteile an ausländischen Gesellschaften nicht im Privat-, sondern Betriebsvermögen gehalten, so erscheint es fraglich, ob bei dem auf S. 310 geschilderten Beispiel für die Zwecke der Gewerbesteuer von einer Bemessungsgrundlage von 100.000 oder 120.000 ausgegangen werden muß.²⁾ Sollte für die Gewerbesteuer vom gleichen, erhöhten HZB ausgegangen werden müssen wie für die Einkommen-/Körperschaftsteuer, so verringert sich der Vorteil der Steueranrechnung nach § 12 AStG durch die höhere Gewerbesteuer.

Die Entscheidung zwischen Steuerabzug und Steueranrechnung richtet sich deshalb immer nach den Verhältnissen des Einzelfalles.³⁾ Natürliche Personen müssen die Progressionswirkung der Steueranrechnungsmethode beachten. Die Verweisung des § 12 Abs. 2 AStG auf § 19a Abs. 1 KStG bedeutet, daß die Steueranrechnung nur in Höhe des Mischsteuersatzes möglich ist.

1) Vgl. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 12 Anm. 12 a und 13.

2) Vgl. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 12 Anm. 11, welche § 12 AStG als reine Tarifvorschrift betrachten und demgemäß davon ausgehen, daß die Bemessungsgrundlage für die GewSt durch § 12 AStG nicht geändert wird. Ich habe jedoch Bedenken, ob die Finanzverwaltung diese Auffassung teilen wird.

3) Entgegen FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 12 Anm. 20a bin ich der Ansicht, daß es nicht möglich ist, das Antragsrecht nach § 12 AStG nur teilweise auszuüben und den Rest der ausländischen Steuern gemäß § 10 Abs. 1 AStG abzuziehen.

Beispiel: Die unbeschränkt steuerpflichtige X-AG hat im Jahre 1973 ein steuerpflichtiges Inlandseinkommen von 100.000 und unterliegt der Zugriffsbesteuerung für ausländische Zwischeneinkünfte in Höhe von 100.000, auf denen 40.000, nach § 10 AStG abziehbare Steuern lasten. Die X-AG beantragt Steueranrechnung nach § 12 AStG und schüttet selbst 100.000 aus. Wie hoch ist die Körperschaftsteuerlast, wenn man die Gewerbesteuer außer acht läßt?

15 %	von 100.000	= 15.000
51 %	von 100.000	= 51.000
Körperschaftsteuer ¹⁾		66.000

Der Mischsteuersatz beträgt im vorliegenden Beispiel 33 % (66.000 von 200.000). Die nach § 10 AStG abziehbar Steuern sind folglich nur bis zur Höhe von 33.000 anrechenbar, d.h. 7.000 an ausländischen Steuern sind verloren. Die deutsche Körperschaftsteuerschuld beträgt damit insgesamt 33.000.

In der Praxis erwächst aus dieser Bestimmung des § 12 AStG aber kaum ein Nachteil, da das im Beispiel unterstellte Ausschüttungsverhalten äußerst unrealistisch ist. Man darf wohl davon ausgehen, daß auch bei einer Publikumsgesellschaft nur ein bestimmter Prozentsatz des Jahresgewinnes ausgeschüttet wird.²⁾ Dadurch wird der Mischsteuersatz so angehoben, daß die ausländischen Steuern im allgemeinen in voller Höhe anrechenbar sind.

-
- 1) Die Körperschaftsteuer kann allerdings nicht aus dem Gewinn bezahlt werden, da dieser in voller Höhe ausgeschüttet wird.
 - 2) Im vorliegenden Beispiel kann die X-AG nur über einen beschränkten Teil des Gewinnes frei disponieren. Die hinzuge-rechneten Einkünfte haben in Wirklichkeit keinen Liquiditätszufluß bewirkt, gleichwohl werden sie mit 51 % Körperschaftsteuer belastet, d.h., die auf den HZB zu entrichtenden Steuern mindern den ausschüttungsfähigen Gewinn der X-AG. Soll die Körperschaftsteuer aus dem erzielten Gewinn bezahlt werden, dann kann die X-AG im obigen Beispiel maximal 59.375 ausschütten. Die Gesamtsteuerlast beträgt dann nämlich 80.625, was einen Mischsteuersatz von 40,3 % ergibt. Die auf den Zwischeinkünften lastenden Steuern können dann auf die deutsche Körperschaftsteuer angerechnet werden, was eine Steuerzahllast von 40.625 zur Folge hat. Die Steuerzahllast und die ausgeschütteten Dividenden betragen zusammen 100.000. (Die Dividendenansprüche der Aktionäre werden auch gering sein, da die hinzugerechneten Zwischeneinkünfte nicht den Bilanzgewinn erhöhen.)

373 Besteuerung von Schachteldividenden

Dividenden, die eine Auslandsgesellschaft bezieht, gelten grundsätzlich als passive Einkünfte, sofern nicht der Ausnahmetatbestand des § 8 Abs. 2 AStG vorliegt. Dividenden, welche nicht unter diese Sondervorschrift fallen, unterliegen prinzipiell der Zugriffsbesteuerung. Von diesem Grundsatz macht § 13 AStG Ausnahmen, wenn die Dividenden bei direktem Bezug durch eine inländische Kapitalgesellschaft steuerlich bevorzugt wären. § 13 Abs. 1 AStG erfaßt den Fall, daß eine ausländische Gesellschaft Schachteldividenden von einer nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft bezieht, § 13 Abs. 2 AStG begünstigt Dividenden, die eine ausländische Gesellschaft von einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft bezieht.¹⁾

3731 Internationales Schachtelprivileg

§ 13 Abs. 1 Nr. 1a AStG betrifft folgenden Sachverhalt:

BRD

Kapitalgesellschaft A

B = 100 %

CH

Kapitalgesellschaft B
(Basisgesellschaft)

B = 100 %

Frankreich

Produktionsgesellschaft C

Schüttet die Untergesellschaft C an die Obergesellschaft B Dividenden aus, so entstehen bei B grundsätzlich passive Einkünfte, sofern B keine Funktionsholding ist. Wird dieses verneint, dann ist § 13 AStG zu prüfen. B bezieht Gewinnanteile von einer nicht

1) Vgl. WÖHRLE, W., (AStG), § 13 I 1.

unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft (C), die ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 - 6 AStG fallenden Tätigkeiten bezieht. Diese Gewinnanteile sind nun vom HZB auszunehmen, soweit sie von der Körperschaftsteuer befreit wären, wenn A sie unmittelbar von C bezogen hätte. Bei unmittelbarem Bezug wäre das DBA BRD-Frankreich anzuwenden, welches in Art. 20 der Gesellschaft A Steuerfreistellung für Dividenden gewährt, wenn die Beteiligung von A an C mindestens 25 % beträgt. Dies trifft im vorliegenden Fall zu, mithin sind die von C an B ausgeschütteten Dividenden vom HZB auszunehmen.¹⁾ Voraussetzung für diese Begünstigung ist also:²⁾

- 1) Die inländische steuerpflichtige Person muß eine Kapitalgesellschaft sein,
- 2) die ausschüttende Gesellschaft muß ihre Erträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus Tätigkeiten beziehen, die unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 - 6 AStG fallen,
- 3) zwischen der BRD und dem Staat der ausschüttenden Gesellschaft muß ein DBA bestehen, das der inländischen Muttergesellschaft das internationale Schachtelprivileg gewährt,
- 4) die mittelbare Beteiligung³⁾ der Muttergesellschaft an der ausschüttenden Gesellschaft muß die im entsprechenden DBA festgelegte Mindestgrenze erreichen.

"Sinn und Zweck dieser Regelung ist, Schachteleinnahmen ausländischer Tochterunternehmen von der Hinzurechnungsbesteuerung auszunehmen, wenn sie bei unmittelbarer Beteiligung des Mutterunternehmens am Enkelunternehmen nicht zu versteuern gewesen wären. In

1) Vgl. auch EBLING, K., (Außensteuerreformgesetz), S. 302; HASSOLD, F., (Schachtelbeteiligungen), S. 22.

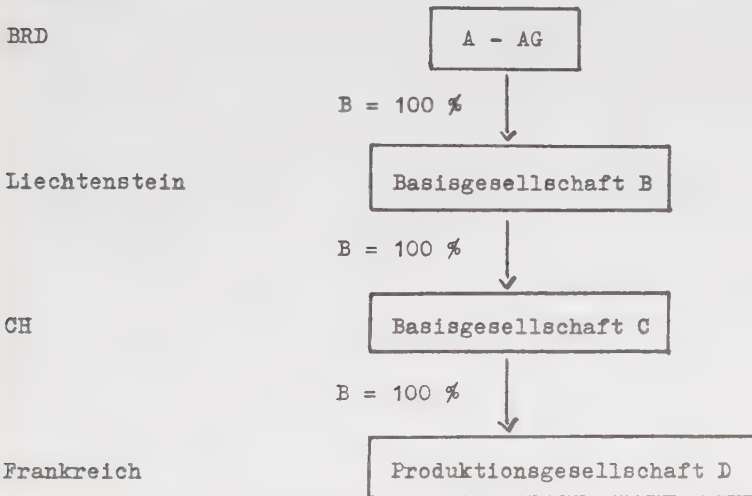
2) Vgl. auch HAAS/BACHER/SCHEUER, (Gestaltung), S. 125 f.

3) Vgl. § 13 Abs. 4 AStG.

solchen Fällen wird durch die Zwischenschaltung eines Basis- (Tochter-)unternehmens kein Akkumulationseffekt entfaltet, der durch das AStG beseitigt werden soll. Die Einkünfte der ausländischen Enkelunternehmen werden von der deutschen Besteuerung nicht abgeschirmt."¹⁾

Die Gewährung der Vergünstigung des § 13 Abs. 1 Nr. 1a AStG geht verloren, wenn die ausgeschütteten Gewinne nicht von der unmittelbar vorgeschalteten Gesellschaft thesauriert werden.

Beispiel:



Schüttet D an C aus und thesauriert C die empfangenen Dividenden, so kommt § 13 Abs. 1 Nr. 1a AStG zur Anwendung, die Zugriffsbesteuerung bei B und A entfällt, denn durch den Verweis in § 14 Abs. 1 AStG ist sichergestellt, daß § 13 Abs. 1 Nr. 1a AStG auch für diesen Fall Anwendung findet.²⁾ Schüttet nun aber C die empfangenen Dividenden an B aus, so entstehen bei B Zwischeneinkünfte.³⁾ Im Verhältnis B zu C kommt § 13 AStG nicht zur Anwendung,

1) STRIEGEL, G., (Steuerflucht), S. 198.

2) Vgl. WÖHRLE, W., (AStG), § 13 I 2.

3) Vgl. KREILE, R., Zum Außensteuergesetz, S. 936.

da C nicht ausschließlich oder fast ausschließlich Einkünfte aus Tätigkeiten i.S. des § 8 Abs. 1 Nr. 1 - 6 AStG hat.¹⁾ Es ist nicht recht verständlich, warum die Durchschüttung wiederum die Zugriffsbesteuerung auslöst. Ein Steuervorteil wird dadurch im allgemeinen nicht mehr erreicht, so daß es dem deutschen Gesetzgeber letztlich gleichgültig sein kann, auf welcher Stufe die ausgeschütteten Gewinne schließlich thesauriert werden.²⁾

Die Gewährung des internationalen Schachtelprivilegs in den DBA ist regelmäßig an eine Mindestbeteiligung von 25 % geknüpft. Es stellt sich nun die Frage, ob im Rahmen des § 13 AStG mittelbare und unmittelbare Beteiligungen zusammengerechnet werden können. Nach dem Gesetzeswortlaut (§ 13 Abs. 4 AStG), der nur mittelbare Beteiligungen erfaßt, ist dies anscheinend nicht möglich. Demzufolge bleibt im Beispiel auf S. 313 die Anwendung des § 13 AStG ausgeschlossen, wenn A an C unmittelbar zu 5 % und mittelbar zu 20 % beteiligt ist.³⁾ Der Sinn der Vorschrift läßt es aber m.E. zu, daß auch unmittelbare Beteiligungen berücksichtigt werden,⁴⁾ denn entscheidend ist doch das Engagement der Muttergesellschaft an der Enkelgesellschaft.

Eine dem § 13 Abs. 1 Nr. 1a AStG vergleichbare Regelung enthält § 13 Abs. 1 Nr. 2 AStG für die Gewerbesteuer.

3732 Indirekte Steueranrechnung

§ 13 Abs. 1 Nr. 1b AStG gewährt alternativ zum internationalen Schachtelprivileg die indirekte Steueranrechnung. Die indirekte Steueranrechnung greift dann ein, wenn mit dem Staat der ausschüttenden Gesellschaft kein DBA besteht, oder das bestehende DBA kein Schachtelprivileg vorsieht.

1) Vgl. auch FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 13 Anm. 40; WÖHRLE, W., (AStG), § 13 I 2.

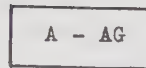
2) Vgl. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 13 Anm. 1.

3) So auch HAAS/BACHER/SCHEUER, (Gestaltung), S. 127.

4) So auch FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 13 Anm. 45.

Beispiel:

BRD



B = 100 %

CH

Basisgesellschaft B

B = 100 %

Österreich

Produktionsgesellschaft C

Bezieht B von C Gewinnanteile und thesauriert B diese Gewinnanteile, so werden A zwar die Zwischeneinkünfte von B hinzuge-rechnet, jedoch sind dabei die Grundsätze des § 19a Abs. 2-4 KStG so anzuwenden, als hätte C direkt an A ausgeschüttet. Auch hier gilt hinsichtlich C die Produktivitätsklausel des § 8 Abs. 1 Nr. 1 - 6 AStG, sowie eine mittelbare Mindestbeteiligung von A an C in Höhe von 25 %. Im vorliegenden Beispiel hat C ausschließlich Einkünfte i.S. von § 8 Abs. 1 Nr. 2 AStG, die mittelbare Mindestbeteiligung ist vorhanden, das DBA BRD-Öster-reich kennt kein internationales Schachtelprivileg. Damit sind die Voraussetzungen des § 13 Abs. 1 Nr. 1b AStG erfüllt.¹⁾

Beispiel: Im oben geschilderten Fall erzielt C einen Gewinn von 200. Darauf entfallen Steuern in Höhe von 50. Der ver-bleibende Restbetrag wird an B ausgeschüttet, die österreichische Quellensteuer beträgt 30. B thesauriert diesen Gewinn und entrichtet darauf Steuern in Höhe von 5. Bei einem Steuersatz von 50 % bei A gestaltet sich die Besteuerung wie folgt:

1) Vgl. auch die Beispiele bei: FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 13 Anm. 54; HASSOLD, F., (Schachtelbeteiligungen), S. 23 f.

Gewinn bei C	200
- Steuer	<u>50</u>
Ausschüttung	150
- Quellensteuer	<u>30</u>
Dividendenzufluß bei B	120
- Steuer	<u>5</u>
Gewinn nach Steuern	115.

Der als Steuerbemessungsgrundlage dienende HZB umfaßt die Bruttodividende (150), sowie die von der Österreichischen Gesellschaft entrichtete Steuer, insgesamt also 200.

Auf diesen HZB werden 50 % deutsche Steuern erhoben = 100. Auf die deutschen Steuern können nunmehr alle bereits entrichteten Steuern, also insgesamt 85, angerechnet werden, was eine deutsche Steuerschuld in Höhe von 15 beläst.

Diese Darstellung findet nicht ungeteilte Zustimmung. WÖHRLE,¹⁾ STRIEGEL²⁾ und HAAS/BACHER/SCHUEUR³⁾ verneinen in diesem Zusammenhang die Möglichkeit, die schweizerische Steuer in Höhe von 5 auf die deutsche Steuer anzurechnen und lassen, in entsprechender Anwendung des § 19a Abs. 1 KStG, lediglich die Anrechnung der österreichischen Quellensteuer, sowie die Anrechnung der österreichischen Körperschaftsteuer zu. Dagegen befürworten FLICK/WASSERMEYER/BECKER⁴⁾ und KORMANN⁵⁾ auch die Anrechnung der schweizerischen Steuer. Bei dem von HASSOLD⁶⁾ gebildeten Beispiel wird nicht ganz deutlich, wie er den Sachverhalt beurteilt, m.E. teilt er die Ansicht von FLICK/WASSERMEYER/BECKER.

Es bleibt abzuwarten, welche Ansicht die Finanzverwaltung zu diesem Problem vertreten wird. Die Verweisung des § 13 Abs. 1 Nr. 1b AStG auf § 12 AStG deutet darauf hin, daß alle Steuern der Gesell-

1) Vgl. WÖHRLE, W., (AStG), § 13 I 2.

2) Vgl. STRIEGEL, G., (Steuerflucht), S. 199.

3) Vgl. HAAS/BACHER/SCHUEUR, (Gestaltung), S. 128.

4) Vgl. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 13 Anm. 52 ff.

5) Vgl. KORMANN, B., (Ausschüttung), S. 300.

6) Vgl. HASSOLD, F., (Schachtelbeteiligungen), S. 24.

schaft B angerechnet werden können, denn das Verhältnis zwischen Quellensteuern bei C und Ertragsteuern bei B, wird bestimmt durch das zwischen beiden Staaten bestehende DBA und es ist nicht Aufgabe des deutschen Gesetzgebers, eine unterschiedliche Verteilung unterschiedlich zu werten. Die Erwähnung des § 12 AStG im Gesetzeswortlaut des § 13 Abs. 1 Nr. 1b AStG wäre überflüssig, wenn nur die Körperschaftsteuer und Quellensteuer des Sitzstaates der Untergesellschaft angerechnet werden könnte.

Die Ansicht von FLICK/WASSERMEYER/BECKER läßt sich zudem durch folgende Überlegung untermauern: Die österreichischen Gewinne sollen im Rahmen der Zugriffsbesteuerung mit jenen Steuern belastet werden, die auch ohne Zwischenschaltung von B entstanden wären, d.h., im Rahmen der indirekten Steueranrechnung und einem deutschen Steuersatz von 50 %, sollen die österreichischen Gewinne einer Steuerlast von 100 unterliegen. Das ist im vorliegenden Beispiel nur dann der Fall, wenn auch die Steuern von B angerechnet werden können!

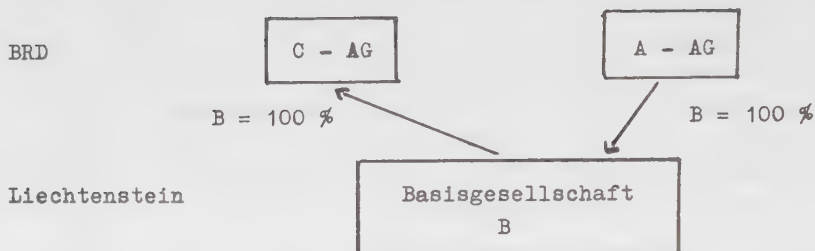
Für ausschüttende Gesellschaften in Entwicklungsländern gilt die Sonderbestimmung des § 19a Abs. 3 KStG. Der in der BRD anzurechnende Steuerbetrag wird, ohne Rücksicht auf die tatsächlich entrichteten Steuern im Entwicklungsland, jener Steuer gleichgesetzt, die in der BRD auf die Gewinnanteile entfällt. Mithin ist in der BRD gar keine Steuer zu zahlen. Die Vorschrift führt für die Zwecke der Zugriffsbesteuerung zum gleichen Ergebnis wie § 13 Abs. 1 Nr. 1a AStG.¹⁾

3733 Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften

§ 13 Abs. 2 AStG betrifft die Besteuerung der Dividenden, die ausländische Kapitalgesellschaften von unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften beziehen. Bedeutung gewinnt diese Vorschrift vor allem für die atypischen schweizerischen Vermögensverwaltungsgesellschaften.

1) Vgl. HAAS/BACHER/SCHEUER, (Gestaltung), S. 129.

Beispiel:



Schüttet C an B aus, so sind diese Schachteldividenden bei A vom HZB auszunehmen. Das gilt immer dann, wenn die Gewinnanteile bei direktem Bezug durch A aufgrund des nationalen Schachtelprivilegs (§ 9 Abs. 1 KStG) von der Körperschaftsteuer befreit wären. Diese vom HZB ausgenommenen Gewinnanteile unterliegen aber bei A der Nachsteuer (§ 9 Abs. 3 KStG).¹⁾ Steuern, die zu Lasten der ausländischen Gesellschaft erhoben worden sind, werden gemäß § 12 AStG auf die besondere Körperschaftsteuer angerechnet.

Beispiel:²⁾ C schüttet an B eine Dividende in Höhe von 100 aus. Die deutsche Kapitalertragsteuer beträgt 25. B entrichtet in Liechtenstein nochmals Steuern in Höhe von 5 und thesauriert die empfangenen Dividenden. A hat eine Nachsteuer von 36 zu entrichten, auf die sowohl die deutsche Kapitalertragsteuer, als auch die liechtensteinische Steuer angerechnet werden kann.

Die Kürzung des HZB i.S. des § 13 Abs. 2 AStG wirkt gleichermaßen auf die Körperschaftsteuer wie die Gewerbeertragsteuer.³⁾

Auch im Rahmen des § 13 Abs. 2 AStG stellt sich wieder die Frage, ob es genügt, wenn mittelbare und unmittelbare Beteiligungen zusammen die Grenze des § 9 Abs. 1 KStG erreichen. Der Gesetzeswortlaut spricht auch hier gegen eine solche Auffassung, der Sinn der Vorschrift würde auch hier ein Einlenken der Finanzverwaltung gestatten.

1) Vgl. BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 71; WÖHRLE, W., (AStG), § 13 II.

2) Vgl. auch die Beispiele bei HAAS/BACHER/SCHUEER, (Gestaltung), S. 130.

3) Vgl. WÖHRLE, W., (AStG), § 13 II.

374 Ausschüttungen

Dem Zweck der Zugriffsbesteuerung entsprechend, sollen nur thesaurierte Gewinne erfaßt werden. Schüttet die Auslandsgesellschaft aber aus, so entfällt insoweit der Grund für die Zugriffsbesteuerung beim inländischen Steuerpflichtigen, denn die ausgeschütteten Gewinne unterliegen ohnedies der deutschen Besteuerung. Hierbei sind zwei Fälle denkbar: a) die Auslandsgesellschaft schüttet zur selben Zeit aus, zu der der unbeschränkt Steuerpflichtige der Zugriffsbesteuerung unterliegt, b) die Auslandsgesellschaft schüttet zu einem späteren Zeitpunkt aus.

3741 Sofortausschüttung

Erzielt eine Auslandsgesellschaft im Jahre 1972 Zwischeneinkünfte, so werden diese dem unbeschränkt Steuerpflichtigen im Jahre 1973 hinzugerechnet. Der HZB des Jahres 1973 ist nun um Gewinnanteile zu kürzen, welche der unbeschränkt Steuerpflichtige im Jahre 1973 von der Auslandsgesellschaft bezieht (§ 11 Abs. 1 AStG). Die Besteuerung der tatsächlich bezogenen Gewinnanteile richtet sich nach den Vorschriften des EStG bzw. KStG und GewStG, sowie dem DBA, welches zwischen dem Staat der ausschüttenden Gesellschaft und der BRD besteht. Der unmittelbare Zufluß beim unbeschränkt Steuerpflichtigen und die Zugriffsbesteuerung sind jeweils getrennt zu prüfen!

Beispiel: Die Holding X mit Sitz in der Schweiz erzielt im Jahre 1972 Zwischeneinkünfte von 130. Darauf lasten nach § 10 Abs. 1 AStG abziehbare Steuern von 30. Die deutsche unbeschränkt steuerpflichtige A-AG ist zu 80 % an X beteiligt. Im Jahre 1973 schüttet X 100 aus.

Unmittelbarer Zufluß bei A (im Jahre 1973)

Entsprechend seiner Beteiligung an X bezieht A Bruttodividenden in Höhe von 80, auf die eine schweizerische Quellensteuer von 15 % = 12 erhoben wird. A unterliegt aufgrund des Mischsteuersatzes einer Steuerbelastung von 40 %. Zur Anwendung kommt Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBAs, i.V. mit § 19a Abs. 1 KStG. Auf die deutsche KSt von 32, die auf die Bruttodividende entfällt, wird die schweizerische Quellensteuer angerechnet.

Zugriffsbesteuerung (im Jahre 1973)

Auf A entfallen gemäß § 7 Abs. 1 AStG Einkünfte von 104. Der HZB nach § 10 Abs. 1 AStG beträgt 80. Dieser HZB ist lt. § 11 Abs. 1 AStG um Gewinnanteile zu kürzen, welche A im Jahre 1973 von X bezogen hat, mithin um 80.

Von WÖHRLE¹⁾ wird in diesem Zusammenhang die Ansicht vertreten, daß der HZB nur um ausgeschüttete Zwischeneinkünfte der ausländischen Gesellschaft gekürzt werden kann. Er kann sich dabei auf Sinn und Zweck der Vorschrift berufen und u.U. auch die Regierungsbegründung²⁾ zu § 11 AStG für seine Meinung ins Feld führen. Angesprochen ist vor allem das Problem der gemischten Gesellschaften.

Beispiel

Bei sonst gleichem Sachverhalt wie im Beispiel auf S. 321, soll X außer den Zwischeneinkünften auch noch gute Einkünfte von 130 haben, nach Abzug von Steuern verbleiben 100.

Unmittelbarer Zufluß bei A

Keine Änderung gegenüber dem vorhergehenden Beispiel.

Zugriffsbesteuerung bei A

Auf A entfallen gemäß § 7 Abs. 1 AStG Einkünfte von 104. Der HZB nach § 10 Abs. 1 AStG beträgt 80.

WÖHRLE¹⁾ setzt nun aber die Gewinnanteile lt. § 11 Abs. 1 AStG mit 40 an, da nur 50 % der Gesamteinkünfte aus schädlichen Tätigkeiten stammen, während DEBATIN,³⁾ GEIGER,⁴⁾ BARANOWSKI,⁵⁾

1) Vgl. WÖHRLE, W., (AStG), § 11 I.

2) Vgl. BT-Drucks. VI/2983, Tz. 107. Dort heißt es: "Schüttet die ausländische Gesellschaft Einkünfte, für die sie Zwischengesellschaft ist, als Dividenden aus, ..."

3) Vgl. DEBATIN, H., Außensteuerreformgesetz, S. 275.

4) Vgl. GEIGER, K., (Zwischengesellschaften), S. 533.

5) Vgl. BARANOWSKI, K.H., Das Außensteuerreformgesetz, S. 484.

sowie FLICK/WASSERMEYER/BECKER¹⁾ wie im ersten Beispiel die abziehbaren Gewinnanteile mit 80 beziffern. Nach Ansicht von WÖHRLE verbleibt ein steuerpflichtiger HZB von 40, während im anderen Fall kein steuerpflichtiger HZB entsteht.

Das Vorgehen von WÖHRLE erscheint auf den ersten Blick einleuchtend, denn Ausschüttungen an Aktionäre lassen sich im allgemeinen keiner bestimmten Einkunftsquelle der Gesellschaft zuordnen. Andererseits ist zu bedenken, daß Gesellschaften mit gemischten Tätigkeiten praktisch zur vollen Gewinnausschüttung gezwungen werden, soll die Zugriffsbesteuerung beim unbeschränkt Steuerpflichtigen vermieden werden! Außerdem ist die Ansicht von WÖHRLE nicht mit dem Gesetzeswortlaut vereinbar. Eine endgültige Stellungnahme zu diesem Problem wird im Zusammenhang mit § 11 Abs. 2 AStG gegeben.

3742 Verzögerte Ausschüttung

§ 11 Abs. 1 AStG geht implizit davon aus, daß die bezogenen Gewinnanteile niedriger sind als der HZB. Demgegenüber wird es vielfach vorkommen, daß Gewinnausschüttungen für vorangegangene Jahre nachgeholt werden und in diesem Fall die bezogenen Gewinnanteile den HZB übersteigen. Für diesen Sachverhalt sieht § 11 Abs. 2 AStG vor, daß dem unbeschränkt Steuerpflichtigen ein Betrag in Höhe der Einkommen- oder Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer erstattet wird, der für die vorangegangenen 4 Jahre auf Hinzurechnungsbeträge bis zur Höhe des übersteigenden Betrages entrichtet und noch nicht erstattet worden ist.²⁾

Beispiel³⁾

Eine Holding, an welcher der unbeschränkt Steuerpflichtige A zu 100 % beteiligt ist, erzielt Zwischeneinkünfte. A unterliegt einem Steuersatz von 51 %.

1) Vgl. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 11 Anm. 12.

2) Vgl. BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 77; FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 11 Anm. 37 ff.; WÖHRLE, W., (AStG), § 11 II.

3) Vgl. auch das Beispiel bei HAAS/BACHER/SCHEUER, (Gestaltung), S. 118. Die dort angegebene Steuerlast von 450 im Jahre 1976 ist m.E. unzutreffend, denn lediglich die Ausschüttung von 750 unterliegt den inländischen Steuern in Höhe von 50 %. Der HZB von 150 wird ja um die Ausschüttungen gekürzt!

	1973	1974	1975	1976	1977
HZB	+ 400	- 200	+ 400	-	+ 400
Ausschüttung	-	-	-	-	1000
Ausschüttungs- überhang	-	-	-	-	600
Steuern	204	-	102	-	510
Zu erstatten- de Steuern	-	-	-	-	306

Im Jahre 1975 betragen die Steuern nur 102, da die negativen Zwischeneinkünfte des Jahres 1974 vom HZB des Jahres 1975 abgezogen werden können, womit nur ein steuerpflichtiger HZB von 200 verbleibt.

Dasselbe Beispiel soll nun nochmals für eine Gesellschaft mit gemischter Tätigkeit durchgerechnet werden:

	1973	1974	1975	1976	1977
Gute Einkünfte	+ 600	+ 300	- 250	-	+ 350
HZB	+ 400	- 200	+ 400	-	+ 400
Ausschüttung	-	-	-	-	1000
Ausschüttungs- überhang	-	-	-	-	600
Steuern	204	-	102	-	510
Zu erstatten- de Steuern	-	-	-	-	(306)

Wer im Zusammenhang mit § 11 Abs. 1 AStG die Ansicht vertritt, der HZB sei nur um Gewinnanteile zu kürzen, die vorher der Zugriffbesteuerung unterlagen, muß dies auch im Falle des § 11 Abs. 2 AStG tun. Die Ausschüttung von 1000 im Jahre 1977 würde demnach nur zur Hälfte, nämlich zu 500, mit dem HZB von 400 ver-

rechnet. Der Ausschüttungsüberhang beträgt dann nur 100, die zu erstattenden Steuern 51. Mithin wäre aus dem Jahre 1973 ein Steueranteil von 153 verloren, für den auch in späteren Jahren keine Erstattung geltend gemacht werden kann. Für Unternehmen mit gemischten Tätigkeiten folgt daraus, daß sie gezwungen wären, längstens in einem Fünfjahreszeitraum ihre gesamten Gewinne auszuschütten, gleichgültig aus welchen Tätigkeiten diese Gewinne stammen.

Da die Aufteilung der Ausschüttungen im Falle des § 11 Abs. 2 AStG zu wirtschaftlich unhaltbaren Ergebnissen führt und offensichtlich vom Gesetzgeber auch nicht gewollt ist, andererseits eine differenzierte Behandlung zu den Fällen des § 11 Abs. 1 AStG nicht gerechtfertigt ist, muß davon ausgegangen werden, daß eine Aufteilung der Ausschüttungen weder im Falle des § 11 Abs. 1 noch Abs. 2 AStG vorgeschrieben ist, Ausschüttungen also in voller Höhe den HZB mindern.¹⁾

3743 Ausschüttungspolitik

Die Vierjahresfrist des § 11 Abs. 2 AStG wirft für die Unternehmen mancherlei Probleme auf. Wird die Frist nicht eingehalten, so folgt daraus unweigerlich eine Doppelbesteuerung. Besonders reine Holdinggesellschaften werden dadurch zu einer Überprüfung ihrer Gewinnverwendungspolitik gezwungen. Um Doppelbesteuerungen zu vermeiden, genügt es nicht, jedes fünfte Jahr eine Dividende auszuschütten, welche dem 4 Jahre zurückliegenden HZB entspricht, es muß vielmehr zunächst ein Betrag in Höhe des aktuellen HZB ausgeschüttet werden, bevor eine Steuererstattung für zurückliegende Jahre möglich ist.²⁾ Ein Blick auf die oben geschilderten Beispiele verdeutlicht diesen Sachverhalt. Schüttet die Holding im Beispiel auf S. 324 oben, im Jahre 1977 nur 400 aus, so reicht dieser Betrag gerade aus, um den HZB des Jahres 1977 zu egali-

1) Vgl. auch VOGEL, H., (Gestaltung), S. 464.

2) FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 11 Anm. 41, untersuchen die Frage, ob anstelle der Kürzungsmöglichkeit nach § 11 Abs. 1 AStG die Erstattung von Steuern nach § 11 Abs. 2 AStG möglich ist und kommen zu dem Ergebnis, daß eine solche Möglichkeit zwar von der Gesetzesystematik, nicht aber vom Gesetzeswortlaut gedeckt ist.

sieren, ein Ausschüttungsüberhang entsteht nicht und damit entfällt die Möglichkeit der Steuererstattung. Schüttet die Holding hingegen im Jahre 1977 Dividenden in Höhe von 800 aus, so folgt daraus ein Ausschüttungsüberhang von 400, der mit dem HZB von 1973 verrechnet werden kann, so daß sich eine Steuererstattung von 204 ergibt. Schüttet die Holding nur 600 aus, beträgt der Ausschüttungsüberhang 200. Dieser reicht aber nicht aus, um eine volle Verrechnung mit dem HZB des Jahres 1973 zu ermöglichen. Die Steuererstattung beträgt nur 102, ein Betrag in gleicher Höhe, der auf den HZB von 1973 entfällt, ist endgültig verloren! Der Steuerpflichtige hat die Wahlmöglichkeit, mit welchem Jahr er den Ausschüttungsüberhang verrechnen will,¹⁾ im allgemeinen wird das am weitesten zurückliegende Jahr am günstigsten sein, weil nur so der Gefahr begegnet werden kann, daß Steuern wegen fehlender künftiger Ausschüttungen nicht erstattet werden. Im Beispiel auf S. 324 hätte es die Holding m.E. in der Hand,²⁾ durch eine Ausschüttung von 400 im Jahre 1976 eine volle Erstattung der Steuern des Jahres 1973 zu erreichen.

Für schweizerische Gesellschaften in deutscher Hand, dürfte es ratsam sein, gewisse jährliche Mindestausschüttungen vorzunehmen. Dadurch werden sie nicht nur dem BRB vom 14.12.1962³⁾ sowie den Bedingungen des Art. 23 Abs. 1 Buchst. e DBAS³⁾ angepaßt, mit steigenden Ausschüttungen sinkt auch das Risiko nicht voll ausgeschöpfter Steuererstattungen aufgrund fehlender Ausschüttungsmöglichkeiten in späteren Jahren.

An einem Beispiel von HAAS/BACHER/SCHEUER⁴⁾ soll gezeigt werden, wie die Ausschüttungsüberschüsse mehrerer Jahre zu berücksichtigen sind, wenn sie zunächst mit dem jeweils am weitesten zurückliegenden Jahr verrechnet werden.

1) Vgl. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (ASTG), § 11 Anm. 40; HAAS/BACHER/SCHEUER, (Gestaltung), S. 119; STRIEGEL, G., (Steuerflucht), S. 193; WÖHRLE, W., (ASTG), § 11 II.

2) Der HZB im Jahre 1976 beträgt 0. Ausschüttungen der Holding können daher in vollem Umfang für Steuererstattungen geltend gemacht werden.

3) Vgl. S. 350 ff. dieser Arbeit.

4) Vgl. HAAS/BACHER/SCHEUER, (Gestaltung), S. 120.

Jahr	1973	1974	1975	1976	1977	1978
HZB	900	500	500	500	500	500
Ausschüttung		300	100	800	800	800
HZB nach § 11 AStG	900	200	400	0	0	0
Ausschüttungs- überschuß	-	-	-	300	300	300
Zu erstatten sind die Steuern des Jahres				1973	1973	1974 (200) 1975 (100)
Noch zu verrech- nender HZB für das						
Jahr 1973	900			600	300	0
1974		200				0
1975			400			300

Bei diesem Beispiel wird eine unter dem Blickwinkel des § 11 AStG verfehlte Ausschüttungspolitik betrieben, die dazu führt, daß aus dem Jahre 1973 ein Betrag von 300 nicht mehr verrechnungsfähig ist. Im folgenden Beispiel soll deshalb c.p. die Ausschüttung modifiziert werden.

Jahr	1973	1974	1975	1976	1977	1978
HZB	900	500	500	500	500	500
Ausschüttung	-	-	-	-	2000	800
stpfl. HZB	900	500	500	500	0	0
Ausschüttungs- überschuß	-	-	-	-	1500	300
Zu erstatten sind die Steu- ern des Jahres					1973 1974 1975 (100)	1975 (300)
Noch zu verrech- nender HZB für						
1973	900				0	
1974		500			0	
1975			500		400	100
1976				500		500

Im Vergleich zum Beispiel von HAAS/BACHER/SCHEUER besteht der einzige Unterschied darin, daß die geplanten Ausschüttungen der Jahre 1974, 1975 und 1976 bis zum Jahre 1977 hinausgezögert werden. Die Ausschüttungen, die dann erfolgen, entsprechen in der Summe genau den Ausschüttungen, die auch bei HAAS/BACHER/SCHEUER bis zum Jahre 1977 vorgenommen werden. Bereits im Jahre 1977 erfolgt eine volle Verrechnung mit den Steuern der Jahre 1973 und 1974, sowie eines Teiles der Steuern von 1975. Das Beispiel macht deutlich, daß eine diskontinuierliche Gewinnausschüttung Vorteile bringen kann, setzt aber voraus, daß die betreffenden Gesellschafter der Holding in der Lage sind, entsprechenden Einfluß auf die Gewinnverwendungsentscheidung der Holding zu nehmen und selbst nicht auf die Ausschüttung der Holding angewiesen sind.

Wann das der Fall ist, kann nur anhand der Verhältnisse bei den Anteilseignern beurteilt werden. Sind Holdinggesellschaften aber zum Zwecke der Gewinnthesaurierung gegründet worden, so darf man als sicher unterstellen, daß der oder die inländischen Gesellschafter nicht auf den Liquiditätszufluß seitens der Holding angewiesen sind, gleichgültig ob es sich bei den unbeschränkt Steuerpflichtigen um natürliche oder juristische Personen handelt.

Bei Gesellschaften mit gemischten Tätigkeit, die nur einen geringen Prozentsatz ihrer Einkünfte aus schädlichen Tätigkeiten erzielen, genügen bereits geringe Ausschüttungen, um die Zugriffsbesteuerung überhaupt zu vermeiden, da § 11 Abs. 1 AStG eingreift.

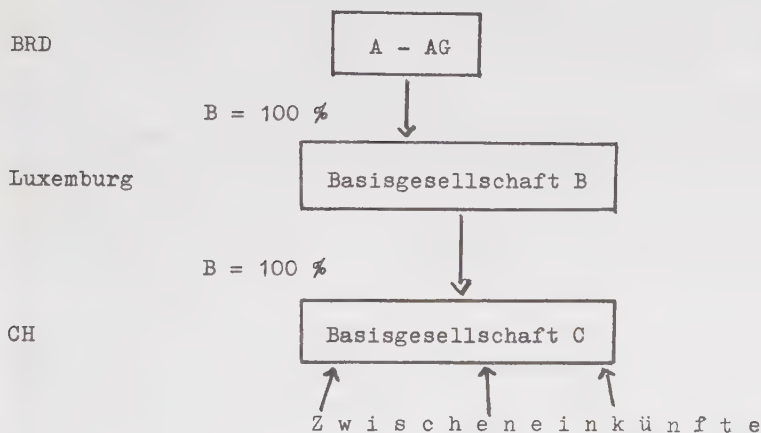
Andererseits darf die Ausschüttungspolitik auch nicht zu sehr unter dem Blickwinkel des § 11 AStG gesehen werden. Betriebswirtschaftliche Gründe können eine Gewinnverwendungspolitik erfordern, welche nicht optimal i.S. des § 11 AStG zu sein braucht.

Zum Zwecke der Steuererstattung muß eine Vergleichsrechnung ange stellt werden, bei der zu ermitteln ist, wie hoch die Steuerbelastung jeweils ohne den HZB gewesen wäre. Die Differenz zur tatsächlichen Steuerbelastung stellt dann den Erstattungsbetrag dar. Bei der Einkommensteuer ist also nicht der durchschnittli-

che, sondern der Grenzsteuersatz maßgebend.¹⁾ Bei Kapitalgesellschaften ist stets vom Normalsteuersatz auszugehen, da die versteuerten Hinzurechnungsbeträge nicht für Ausschüttungen zur Verfügung standen.²⁾

3744 Ausschüttungen nachgeschalteter Gesellschaften

Beispiel



C erzielt Zwischeneinkünfte. Diese Zwischeneinkünfte sind nach § 14 Abs. 1 AStG der Obergesellschaft B zuzurechnen. Dort greift dann § 7 Abs. 1 AStG ein, die Zwischeneinkünfte werden A hinzugerechnet.

Schüttet nunmehr C Gewinnanteile an B aus, so hat B tatsächlich, nicht nur fiktiv, Zwischeneinkünfte. Um zu vermeiden, daß sowohl die tatsächlich ausgeschütteten, als auch die zugerechneten Zwischeneinkünfte besteuert werden, bestimmt § 14 Abs. 2 AStG, daß die zugerechneten Zwischeneinkünfte um die ausgeschütteten Gewinnanteile der Untergesellschaft zu kürzen sind.

1) So FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 11 Anm. 37; HAAS/BACHER/SCHEUER, (Gestaltung), S. 119; STRIEGEL, G., (Steuerflucht), S. 193; WÖHRLE, W., (AStG), § 11 II.

2) So FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 11 Anm. 37a; RITTER, W., (Steuerentlastungen), S. 884; WÖHRLE, W., (AStG), § 11 II.

Wie im Rahmen des § 11 Abs. 2 AStG ist es möglich, daß die ausgeschütteten Gewinnanteile den zuzurechnenden Betrag übersteigen. Das wird dann der Fall sein, wenn Gewinne vergangener Geschäftsjahre, für die bereits eine Zurechnung bei der Obergesellschaft stattgefunden hat, ausgeschüttet werden.

Soweit diese Gewinnanteile den zuzurechnenden Betrag übersteigen, sind sie um Beträge zu kürzen, die für die vorangegangenen vier Wirtschaftsjahre der ausländischen Obergesellschaft zugerechnet und noch nicht für eine solche Kürzung verwendet worden sind (§ 14 Abs. 2, 2. Halbsatz AStG).

Beispiel:

C erzielt in den Jahren 1974 - 1977 Zwischeneinkünfte von jeweils 100. Diese Zwischeneinkünfte sind der Gesellschaft B in den gleichen Jahren zuzurechnen.¹⁾ Im Jahre 1977 erfolgt eine Ausschüttung an B in Höhe von 600. Damit wird der zuzurechnende Betrag bei B im Jahre 1977 um 500 überschritten.

Der Betrag von 500 wird nun um Beträge gekürzt, die in den vorangegangenen vier Geschäftsjahren zugerechnet wurden. In den Jahren 1974 - 1976 wurden insgesamt 300 zugerechnet, so daß der Ausschüttungsüberschuß um 300 gekürzt wird. Von der Zugriffsbesteuerung werden somit nur noch 200 erfaßt.²⁾

-
- 1) Der Begriff der "Zurechnung", konsequent angewandt, führt dazu, daß bei der Obergesellschaft in der begrifflich letzten Sekunde des Wirtschaftsjahres der Untergesellschaft Zwischeneinkünfte entstehen. Im Gegensatz zur "Hinzurechnung", die zeitverschoben stattfindet, weil sie von der Fiktion der Gewinnausschüttung ausgeht, spielt bei nachgeschalteten Gesellschaften dieser Zeitfaktor keine wesentliche Rolle. Vgl. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 14 Anm. 46; WÖHRLE, W., (AStG), § 14 I.
- 2) Vgl. auch das Beispiel bei HAAS/BACHER/SCHUEER, (Gestaltung), S. 137.

3745 Ausschüttungen von Schachtelgesellschaften

Besonders problematisch sind Ausschüttungen von Gewinnanteilen, die zuvor nach § 13 Abs. 1 Nr. 1b und Abs. 2 AStG steuerpflichtig waren.

Beispiel A (Atypische Basisgesellschaft, § 13 Abs. 2 AStG)

Die schweizerische Basisgesellschaft B ist zu 100 % an der deutsche C-AG beteiligt. Die deutsche A-AG wiederum ist zu 100 % an B beteiligt. (Vgl. S. 320 dieser Arbeit.)

Im Jahre 1973 schüttet die C-AG eine Dividende von 100 aus, von der Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 einbehalten wird. Bei B fallen keine weiteren Steuern an.

Alternative I:

Die Basisgesellschaft B schüttet im Jahre 1974 an die A-AG Dividenden in Höhe von 75 aus. Die Schweiz erhebt hierauf Quellensteuern in Höhe von 11,25. Der HZB bei der A-AG beträgt 0, was auch ohne Ausschüttung der Fall wäre, da nach § 13 Abs. 2 AStG der HZB selbst bei Thesaurierung um die von C ausgeschütteten Gewinnanteile zu kürzen ist. Aufgrund des § 13 Abs. 2 AStG sind die von B bezogenen Gewinnanteile jedoch mit 36 % Nachsteuern zu belasten, wobei die deutsche Kapitalertragsteuer angerechnet wird ($36 \% \text{ von } 100 = 36$, abzüglich Quellensteuer in Höhe von $25 = 11$).

Die von B ausgeschütteten Gewinnanteile unterliegen aber unabhängig von § 13 AStG der deutschen KSt und GewSt. Thesauriert A die gesamten Gewinne, dann werden die von B ausgeschütteten Gewinnanteile mit 51 % versteuert, wobei lediglich die schweizerische Quellensteuer angerechnet werden kann. (Eine Freistellung der bezogenen Dividenden aufgrund des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1b DBAS kommt nicht in Frage, da B die in § 19a Abs. 2 KStG geforderten Voraussetzungen nicht erfüllt.)

51 % Körperschaftsteuer von	75	=	38,25
- Schweizerische Quellensteuer		=	<u>11,25</u>
Körperschaftsteuerschuld			27,00

M.E. ist es aber mit Sinn und Zweck des Gesetzes unvereinbar, diese Dreifachbesteuerung durch deutsche Kapitalertragsteuer (25), deutsche Nachsteuer (11) und deutsche Körperschaftsteuer (27), aufrecht zu erhalten.

WÖHRLE¹⁾ schlägt vor, die Ausschüttung steuerfrei zu lassen, was zur Folge hätte, daß keine Anrechnungsmöglichkeit für die schweizerische Quellensteuer besteht. Entgegen WÖHRLE¹⁾ und FLICK/WASSERMEYER/BECKER²⁾ bin ich der Ansicht, daß § 11 Abs. 1 AStG entsprechend anzuwenden ist, was zur Folge hätte, daß die Erhebung der Nachsteuer entfällt. "§ 11 würde dann unter dem Gedanken anwendbar sein, daß bei einer Ausschüttung die Rechtsfolgen der Hinzurechnungsbesteuerung aufgehoben werden sollen."³⁾

Alternative II:

Die Basisgesellschaft B schüttet erst im Jahre 1975 an die A-AG Dividenden in Höhe von 75 aus. Im Jahre 1974 bleibt es deshalb bei der Erhebung der Nachsteuer in Höhe von 11.

Die bezogenen Dividenden unterliegen wie bei der Alternative I der deutschen KSt in Höhe von 27.

M.E. läßt es der Gesetzeszweck zu, in diesem Fall § 11 Abs. 2 AStG entsprechend anzuwenden, so daß die im Rahmen der Nachsteuer entrichtete deutsche Körperschaftsteuer zu erstatten ist!

FLICK/WASSERMEYER/BECKER⁴⁾ fordern in diesem Zusammenhang Billigkeitsmaßnahmen der Finanzverwaltung, während man davon ausgehen kann, daß WÖHRLE¹⁾ und HAAS/BACHER/SCHEUER⁵⁾ die bezogenen Dividenden von der deutschen Besteuerung freistellen wollen.

1) Vgl. WÖHRLE, W., (AStG), § 13 II.

2) Vgl. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 13 Anm. 114 f.

3) FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 13 Anm. 114. Allerdings sehen die Autoren in § 9 Abs. 3 Satz 2 KStG die vorrangige Gesetzesnorm.

4) Vgl. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 13 Anm. 115b.

5) Vgl. HAAS/BACHER/SCHEUER, (Gestaltung), S. 131.

Beispiel B Sachverhalt wie im Beispiel A, mit dem Unterschied, daß C nicht in der BRD, sondern in Österreich ansässig ist. Die auf den Dividenden lastenden österreichischen Steuern betragen 50. Bei Ausschüttung an B fällt eine Quellensteuer von 20 an.¹⁾

Alternative I:

Die Basisgesellschaft B schüttet im Jahre 1974 an die A-AG Dividenden aus, von denen die Schweiz Quellensteuern erhebt. Die Bruttodividende beträgt 80, die hierauf entfallenden Quellensteuern 12. Die Bruttodividenden unterliegen bei A der KSt, wobei die Quellensteuer angerechnet werden kann. (Art. 24 Abs. 1 Nr. 1b DBAS greift nicht ein, da B die in § 19a Abs. 2 KStG geforderten Voraussetzungen nicht erfüllt. Die Anwendung des § 19a Abs. 5 KStG scheidet ebenfalls aus, da diese Gesetzesnorm voraussetzt, daß die Gesellschaft B im gleichen Jahr, in dem sie von der Gesellschaft C Gewinnanteile bezieht, auch Gewinnanteile an A ausschüttet.)

51 % Körperschaftsteuer von	80	=	40,8
- Schweizerische Quellensteuer		=	<u>12,0</u>
Körperschaftsteuerschuld			28,8

Der HZB beläuft sich auf 80, jedoch wird er um die ausgeschütteten Gewinnanteile gekürzt, so daß die Problematik des § 13 Abs. 1 Nr. 1b ASTG, welcher dem § 11 Abs. 1 ASTG in der Anwendung nachgeordnet ist,²⁾ gar nicht entsteht.

Alternative II:

Die Basisgesellschaft B schüttet erst im Jahre 1975 an die A-AG Dividenden in Höhe von 80 aus. Bei der Ausschüttung im Jahre 1975 fallen m.E. in gleichem Umfang deutsche Steuern an wie bei der Alternative I. Im Jahre 1974 unterlag die A-AG aber der Zugriffsbesteuerung für die von C an B ausgeschütteten und bei B thesaurierten Divi-

-
- 1) Die Höhe der Quellensteuer ist u.a. abhängig von der Gewinnverwendung bei B. Diese Tatsache soll hier jedoch nicht berücksichtigt werden.
 - 2) Vgl. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (ASTG), § 11 Anm. 10b und die Beispiele bei FLICK, H./WASSERMEYER, F., Das Außensteuergesetz, S. 82 f.

denden. Die Steuerlast betrug dabei:¹⁾

51 % Körperschaftsteuer von	150	=	76,5
- Österreichische Ertragsteuer		=	50,0
- Österreichische Quellensteuer		=	<u>20,0</u>
Körperschaftsteuer aufgrund der Zugriffsbesteuerung			6,5

M.E. sind nunmehr in entsprechender Anwendung des § 11 Abs. 2 AStG, die aufgrund des § 13 Abs. 1 Nr. 1b erhobenen Steuern zu erstatten, mithin also 6,5.

WÖHRLE,²⁾ vertritt auch in diesem Zusammenhang die Ansicht, daß für die ausgeschütteten Gewinne Steuerfreistellung zu gewähren ist, was wiederum zur Folge hätte, daß die schweizerische Quellensteuer nicht angerechnet werden könnte.

38 Die Verankerung der Zugriffsbesteuerung im DBAS

Das DBAS ist das erste DBA der BRD, das zu einem Zeitpunkt paraphiert und ratifiziert wurde, zu dem die wesentlichsten Grundlagen des neuen AStG bereits vorlagen. Da die Schweiz außerdem zu den sog. Steueroasen gezählt wird, stellt sich die Frage nach der Verankerung der §§ 7 ff. AStG in einem zwischenstaatlichen Vertrag.

Während DEBATIN zu einem früheren Zeitpunkt die Zugriffsbesteuerung wie sie jetzt im AStG kodifiziert wurde, **brandmarkte** und als zwar nicht gegen den Wortlaut, wohl aber gegen den Sinn der bestehenden DBA verstoßende einseitige Maßnahme bezeichnete,³⁾ ist er nun, unter dem Einfluß der Entwicklung des deutschen Außensteuerrechts, gegenteiliger Ansicht.⁴⁾

Konkret hat sich die Frage der Geltung der §§ 7 ff. AStG im Verhältnis zur Schweiz am Art. 10 Abs. 8 DBAS entzündet. Dort heißt

1) Vgl. S. 317 f. dieser Arbeit.

2) Vgl. WÖHRLE, W., (AStG), § 13 I 2.

3) Vgl. DEBATIN, H., (Besteuerungsbefugnisse), S. 124.

4) Vgl. DEBATIN, H., (Neugestaltung), S. 399.

es wörtlich:

Bezieht eine in einem Vertragstaat ansässige Gesellschaft Gewinne oder Einkünfte aus dem anderen Vertragstaat, so darf dieser andere Staat weder die Dividenden besteuern, die die Gesellschaft an nicht in diesem Staat ansässige Personen zahlt, noch Gewinne der Gesellschaft einer Steuer für nicht ausgeschüttete Gewinne unterwerfen, selbst wenn die gezahlten Dividenden oder die nicht ausgeschütteten Gewinne ganz oder teilweise aus in dem anderen Staat erzielten Gewinnen oder Einkünften bestehen. Art. 4 Abs. 10 bleibt vorbehalten.

Allgemein besteht Einigkeit darüber, daß ohne einen solchen Vorbehalt die BRD nicht gehindert ist, unbeschränkt Steuerpflichtige, und nur solche erfassen die §§ 7 ff. AStG, aufgrund des nationalen Rechts zu besteuern. Eine ausdrückliche Erlaubnis für die Zugriffsbesteuerung bedarf es also in den DBA nicht.¹⁾

Enthält dagegen ein DBA eine dem Art. 10 Abs. 5 OECD-Musterabkommen nachgebildete Klausel, so ist strittig, ob dadurch der Zugriffsbesteuerung Schranken gesetzt werden. BELLSTEDT²⁾, FLICK,³⁾ HILLERT,⁴⁾ KREILE,⁵⁾ VOGEL⁶⁾ und WEYER⁷⁾ vertreten dazu die Ansicht, ein solcher Vorbehalt verbiete die Anwendung der Zugriffsbesteuerung, wenn nicht aus dem entsprechenden DBA eine andere Beurteilung hergeleitet werden kann. DEBATIN⁸⁾, KLUGE⁹⁾ und KRABBE¹⁰⁾ sind demgegenüber der Auffassung, auch Art. 10 Abs. 5 OECD-Musterabkommen verhindere nicht die Zugriffsbesteuerung, da letztere nur den unbeschränkt steuerpflichtigen Anteilseigner, nicht aber die ausländische Gesellschaft erfasse. WÖHRLE¹¹⁾ sieht die Möglichkeit der Zugriffsbesteuerung nur in dem Umfang blok-

1) Vgl. BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 83.

2) Vgl. BELLSTEDT, Ch., (Beteiligungen), S. 248.

3) Vgl. FLICK, H., (Steuerfluchtgesetz), S. 250.

4) Vgl. HILLERT, A., (Mitwirkung), S. 229.

5) Vgl. KREILE, R., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 1228.

6) Vgl. VOGEL, H., (Steuerroasengesetz), S. 1189.

7) Vgl. WEYER, P., (Außensteuerreformgesetz), S. 268.

8) Vgl. DEBATIN, H., (Neugestaltung), S. 398 ff.

9) Vgl. KLUGE, V., (Außensteuergesetz), S. 414 ff.

10) Vgl. KRABBE, H., (Das Außensteuergesetz), S. 15.

11) Vgl. WÖHRLE, W., (AStG), Vorbem. §§ 7 - 14 XIII.

kiert, in dem die Gewinne der betreffenden Auslandsgesellschaft aus der BRD stammen. BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES¹⁾ und STRIEGEL²⁾ sprechen das Problem zwar an, verzichten jedoch auf eine Stellungnahme.

Auch in dieser Arbeit soll auf eine abschließende Stellungnahme zu diesem schwierigen Problem verzichtet werden, jedoch erscheint mir eine schrankenlose Anwendung der Zugriffsbesteuerung als eine zu weit gehende Aushöhlung³⁾ jener DBA, welche eine dem Art. 10 Abs. 5 OECD-Musterabkommen entsprechende Klausel enthalten.

Im Verhältnis zur Schweiz hat dieses Problem an Bedeutung verloren, seitdem im VP vom 29.9.1971⁴⁾ festgelegt wurde, daß Art. 10 Abs. 8 DBAS nicht ausschließt, daß einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person Gewinne einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Gesellschaft nach Maßgabe des Rechts des erstgenannten Staates zugerechnet werden.

Damit sind der Zugriffsbesteuerung der §§ 7 ff. AStG im Verhältnis zur Schweiz grundsätzlich keine Schranken gesetzt.⁵⁾

1) Vgl. BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 83.

2) Vgl. STRIEGEL, G., (Steuerflucht), S. 147.

3) Kritisch auch GEIGER, K., (Zwischengesellschaften), S. 534.

4) Abgedruckt bei KORN/DIETZ/DEBATIN, (DBA), Schweiz, S. 193.

5) So EBLING, K., (Außensteuerreformgesetz), S. 302; GEIGER, K., (Zwischengesellschaften), S. 535; RITTER, W., (Doppelbesteuerung), S. 59; SALDITT, F., (Steuerlast), S. 25. Ablehnend auch nach dem Verhandlungsprotokoll: VOGEL, H., (Schwerpunkte), S. 1406 f.

Vgl. zum grundlegenden Problem der Interpretation von Doppelbesteuerungsabkommen: DEBATIN, H., (Auslegungsmaximen), S. 477 ff.

4 Die indirekte Steueranrechnung

Das Instrument der indirekten Steueranrechnung (§ 19a Abs. 2 - 5 KStG) wurde durch das AStRG erstmals in das deutsche Steuerrecht eingeführt.

Im Gegensatz zur direkten Steueranrechnung wird dabei auf die Subjektidentität verzichtet und es werden Steuern angerechnet, welche nicht zu Lasten einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft erhoben wurden.¹⁾

Die indirekte Steueranrechnung setzt eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft voraus, welche an einer ausländischen Kapitalgesellschaft eine unmittelbare Schachtelbeteiligung von mindestens 25 % hält. Die weiteren Voraussetzungen richten sich danach, ob die indirekte Steueranrechnung gegenüber Tochter- oder Enkelgesellschaften gewährt wird.

41 Die indirekte Steueranrechnung bei Tochtergesellschaften

Die Auslandstochter muß in dem maßgebenden Wirtschaftsjahr ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 - 6 AStG fallenden Tätigkeiten und/oder aus Beteiligungen i.S. des § 8 Abs. 2 AStG beziehen. Die aktive Tätigkeit muß für das Wirtschaftsjahr erfüllt sein, für das die Ausschüttung erfolgt.

Unter diesen Voraussetzungen ist auf Antrag der Muttergesellschaft auf deren KSt von den Gewinnanteilen, die die Tochtergesellschaft an sie ausschüttet, auch eine vom Gewinn erhobene Steuer der Tochtergesellschaft anzurechnen.

Das Gesetz unterscheidet zwischen anrechnungsfähigen und anrechenbaren ausländischen Steuern. Anrechnungsfähig ist die Steuer, welche die Tochtergesellschaft (TG) für das Wirtschaftsjahr, für das sie die Ausschüttung vorgenommen hat, entrichtet hat. Neben

1) Die direkte Steueranrechnung beseitigt die Doppelbesteuerung, die indirekte Steueranrechnung beseitigt die Doppelbelastung. Vgl. MUNZNER, H./PENDZIG, W., (Steueranrechnung), S. 74.

den Steuern im Sitz- bzw. Geschäftsleitungsstaat gehören dazu auch die Quellensteuern, welche von Drittstaaten erhoben wurden. Über den Kreis der in § 19a Abs. 1 KStG i.V. mit § 34c EStG genannten Steuern hinaus, sollten nach Ansicht einiger Autoren¹⁾ auch Provinz- und Gemeindesteuern anrechnungsfähig sein.

Anrechenbar ist jener Teil der anrechnungsfähigen Steuern, der dem Verhältnis der auf die Muttergesellschaft entfallenden Gewinnanteile zum ausschüttungsfähigen Gewinn der TG, höchstens jedoch dem Anteil der Muttergesellschaft an Nennkapital der TG entspricht. Der anrechenbare Steuerbetrag wird sodann den Beteiligungseinkünften der Muttergesellschaft hinzugerechnet.

§ 19a Abs. 1 KStG ist entsprechend anzuwenden.

Beispiel:²⁾ Das Einkommen der Muttergesellschaft vor Berücksichtigung der Dividenden der TG beträgt 2100. Die Muttergesellschaft plant eine Gewinnausschüttung von 1000.

Gewinn der TG	1400
- Ausländische KSt	600
Ausschüttungsfähiger Gewinn	800
Einstellung in die Rücklagen	400
Ausschüttung an die Muttergesellschaft	400
- Ausländische Quellensteuer (15 %)	60
Dividendenzufluß bei der Mutterges.	340
Gesamteinkommen der Muttergesellschaft	2500
(Das Inlandseinkommen wird um die <u>Brutto-</u> dividenden erhöht!)	

1) Vgl. HAAS/BACHER/SCHUEER, (Gestaltung), S. 166 FN 9; LEMPENAU, G., (Schachtelprivilegien), S. 1047; MÜNZNER, H./PENDZIG, W., (Steueranrechnung), S. 80; REUTER, H.P. (Einzelfragen), S. 88.

Anderer Ansicht: BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 94; GLASSL, H., (Schachtelbeteiligung), S. 83 f.; RITTER, W., Das Außensteuerreformgesetz, S. 42.

Unklar die Haltung von FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 13 Anm. 54 und 69.

2) Vgl. auch die Beispiele bei BELLSTEDT, Ch., (Besteuerung), S. 290; GLASSL, H., (Schachtelbeteiligung), S. 85 f.; HEINZE, W./PAUKA, D., Das Außensteuerreformgesetz, S. 92; HAAS/BACHER/SCHUEER, (Gestaltung), S. 168 ff.; KORMANN, B., (Ausschüttung), S. 299; MÜNZNER, H./PENDZIG, W., (Steueranrechnung), S. 82 f.; RITTER, W., Das Außensteuerreformgesetz, S. 43.

Gesamteinkommen der Muttergesellschaft		2500
+ Anrechenbare Steuer der TG (Da nur 50 % des ausschüttungsfähigen Gewinnes ausgeschüttet werden, sind auch nur 50 % der ausländischen KSt anrechenbar)		300
Steuerpflichtiges Einkommen bei indi- rekter Steueranrechnung		2800
		====
Deutsche Körperschaftsteuer		
15 % vom ausgeschütteten Betrag	150	
51 % vom einbehaltenen Betrag	918	
Gesamtbetrag der KSt	1068	1068
		====
Gesamtbetrag der ausländischen Steuern:		
Quellensteuer		60
Ausländische Körperschaftsteuer		300
Summe		360
		===

Steueranteil der ausländischen Einkünfte

Die ausländischen Einkünfte sind mit einem Betrag von insgesamt 700 im Einkommen der Muttergesellschaft enthalten, sie betragen also 25 % der Gesamteinkünfte.

Der Steueranteil der ausländischen Einkünfte beträgt also ebenfalls 25 %.

Es sind daher maximal 25 % von 1068 = 267¹⁾
auf die deutsche KSt anrechenbar.

Die deutsche Körperschaftsteuerschuld beträgt mithin 801.

Der Restbetrag von 93 an ausländischen Steuern ist weder anrechenbar noch abzugsfähig. Diese Tatsache ist darauf zurückzuführen, daß der Betrag, um den das steuerpflichtige Einkommen

1) Zum gleichen Ergebnis gelangt man, wenn man den deutschen Mischsteuersatz bei der KSt errechnet. Er beträgt 38,1428 %, es können daher auch 38,1428 % der Schachteldividende von 700 angerechnet werden = 267. Vgl. LEMPENAU, G., (Schachtelprivilegien), S. 1048.

erhöht wird, z.T. gar nicht zugeflossen ist (nämlich die ausländischen Steuern). Obwohl dieser nicht zugeflossene Betrag gar nicht zur Ausschüttung zur Verfügung steht und folglich immer mit 51 % KSt belastet wird,¹⁾ ist er für den Zweck der indirekten Steueranrechnung nur in Höhe des Mischsteuersatzes als belastet anzusehen.²⁾ Ist daher der Mischsteuersatz aufgrund hoher Ausschüttungen niedrig, die ausländische Steuer dagegen hoch, so können Teile der ausländischen Steuer nicht angerechnet werden.³⁾ Dieses Ergebnis wird allgemein kritisiert und es werden verschiedene Vorschläge gemacht, wie diese Nachteile vermieden werden könnten.⁴⁾ Es ist aber damit zu rechnen, daß die Finanzverwaltung keinen dieser Vorschläge akzeptieren wird,⁵⁾ sondern die Steueranrechnung so handhaben wird, wie es im Beispiel auf S. 339 geschildert wurde.

Die indirekte Steueranrechnung führt dazu, daß die Steuerlast zumindest auf das inländische Steuerniveau angehoben wird.⁶⁾

Im Einzelfall ist immer zu prüfen, ob überhaupt ein Antrag auf indirekte Steueranrechnung gestellt werden soll, da nicht auszuschließen ist, daß die direkte Steueranrechnung zu einem für den Steuerpflichtigen günstigeren Ergebnis führt.⁷⁾

Im Verhältnis BRD-Schweiz kommt der indirekten Steueranrechnung nach § 19a Abs. 2 KStG keine unmittelbare Bedeutung zu. Für Dividendenausschüttungen schweizerischer Basisgesellschaften kann

1) Vgl. MÜLLER, J.P., (Steuer), S. 2320.

2) Vgl. MÜNZNER, H./PENDZIG, W., (Steueranrechnung), S. 80; a.A. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 13 Anm. 60.

3) Vgl. ABRELL, M., (Antragsrecht), S. 550.

4) Vgl. ABRELL, M., (Antragsrecht), S. 548 ff.; ABRELL, M., (Begrenzung der Anrechnung), S. 1819 ff.; GLASSL, H., (Schachtelbeteiligung), S. 86; HAAS/BACHER/SCHEUER, (Gestaltung), S. 166 FN 9; LEMPENAU, G., (Schachtelprivilegien), S. 1048; MÜLLER, L., (Schachtelprivileg), S. 260; MÜLLER, J.P., (Steuer), S. 2322; REUTER, H.P., (Einzelfragen), S. 91; RITTER, W., (Steuerentlastungen), S. 882 ff.; SIELAFF, M./WÜRFELE, P., (Dividendenbesteuerung), S. 398.

5) Dieser Ansicht sind offenbar auch MÜNZNER, H./PENDZIG, W., (Steueranrechnung), S. 83.

6) Vgl. auch WEBER, E., (Beteiligungen), S. 374, der damit die Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei Dividendenbezug von in- und ausländischen Tochtergesellschaften gewahrt sieht.

7) Vgl. ABRELL, M., (Antragsrecht), S. 449 f.; HAAS/BACHER/SCHEUER (Gestaltung), S. 169 f.

diese Steueranrechnung nicht beansprucht werden, da diese Gesellschaften die Produktivitätsklausel nicht erfüllen.¹⁾ Für Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften, welche dagegen den Bedingungen des § 8 Abs. 1 Nr. 1 - 6 AStG und/oder § 8 Abs. 2 AStG gerecht werden, kann das Schachtelprivileg des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1b DBAS beansprucht werden.

Als Sonderfall muß § 19a Abs. 3 KStG gelten,²⁾ der dann eingreift, wenn die TG in einem Entwicklungsland ansässig ist. Im Ergebnis bleiben diese Gewinnanteile steuerfrei.

42 Die indirekte Steueranrechnung bei Einzelgesellschaften

§ 19a Abs. 5 KStG betrifft jene Fälle, in denen zwar nicht die TG, wohl aber die Einzelgesellschaft(EG), aktiv tätig ist. Die aktive Tätigkeit der EG umfaßt, im Gegensatz zur aktiven Tätigkeit der TG, nicht die Funktionsholding.

Die Ratio des § 19a Abs. 5 KStG liegt in der Begünstigung durchgeleiteter Gewinnanteile, d.h., Gewinne, welche die EG an die TG ausschüttet und von letzterer an die Muttergesellschaft weitergeleitet werden, sollen so behandelt werden (Fiktion!), als hätte die Muttergesellschaft sie unmittelbar von der EG bezogen.

Die Gewährung dieser Vergünstigung ist antragsgebunden und von verschiedenen Voraussetzungen abhängig. Die TG muß an der EG unter den Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 Satz 1 KStG beteiligt sein, gleichzeitig aber muß die Muttergesellschaft an der EG mindestens zu 25 % mittelbar beteiligt sein. Eine Zusammenrechnung mittelbarer und unmittelbarer Beteiligungen ist m.E. aufgrund des klaren Gesetzeswortlautes nicht möglich, obwohl sie wünschenswert wäre.³⁾

1) Etwas anderes gilt nur hinsichtlich jener schweizerischen Basisgesellschaften, welche die Voraussetzung als Landes- oder Funktionsholding erfüllen. Diese Gesellschaften können auch die Schachtelprivilegien des DBAS beanspruchen. Ebenso: VOGEL, H., (Gestaltung), S. 475, mißverständlich DEBATIN, H., (Außensteuerreformgesetz und DBAS), S. 226.

2) Vgl. GLASSL, H., (Schachtelbeteiligung), S. 86 ff.; HAAS/BACHER/SCHUEER, (Gestaltung), S. 171 f.; LARSEN, A./WEIDMANN, P., (Steueranrechnung), S. 24 ff.; RITTER, W., (Steuerentlastungen), S. 885 f.

3) So auch REUTER, H.P., (Einzelfragen), S. 94.

Die Fiktion des unmittelbaren Bezugs gilt indessen nur für ein bestimmtes Wirtschaftsjahr, d.h., im gleichen Jahr, in dem die EG an die TG ausschüttet, muß diese auch an die Muttergesellschaft ausschütten, wobei die Reihenfolge dieser beiden Ausschüttungen nicht maßgeblich ist.

Sofern die TG in dem Jahr der Ausschüttung an die Muttergesellschaft, neben Gewinnanteilen von der EG noch andere Erträge bezogen hat, erfolgt eine Aufteilung der anzurechnenden Steuern. Es sind nur jene Ausschüttungen an die Muttergesellschaft begünstigt, die dem Verhältnis dieser Gewinnanteile zu der Summe dieser Gewinnanteile und den übrigen Erträgen entsprechen, die Gewinnausschüttung der EG bildet die absolute Höchstgrenze (§ 19a Abs. 5 Satz 2 KStG).

Der Umfang dieser Vergünstigung hängt ab vom DBA, das zwischen der BRD und dem Staat der EG besteht. Gewährt dieses DBA das internationale Schachtelprivileg, so bleiben die "durchgeleiteten" Dividenden in der BRD steuerfrei. Alternativ kann die indirekte Steueranrechnung nach § 19a Abs. 2 oder Abs. 3 KStG zur Anwendung kommen.

Beispiel:¹⁾ Die deutsche Kapitalgesellschaft M ist zu 100 % an der ausländischen Holding T beteiligt. Diese hält eine 50 %ige Beteiligung an E, welche aktiv tätig ist und ihren Sitz in Australien hat. Im Jahre 1972 erzielt E einen Gewinn von 1.200.000, den sie im Jahre 1973 voll ausschüttet. Die auf diesen Gewinn entfallenden Steuern betragen 200.000. Im Jahre 1973 erzielt T insgesamt einen Gewinn von 800.000. Die Ausschüttung an M im Jahre 1973 beträgt 500.000. M thesauriert den gesamten Gewinn.

Die Besteuerung bei M gestaltet sich dann wie folgt:

Im Jahre 1973 schüttet E an T 500.000 aus (T ist an E zu 50 % beteiligt). Daneben erzielt T noch andere Erträge von 300.000, so daß von den gesamten Ausschüttungen an M höchstens 5/8 begünstigt wären. Die Ausschüttung an M beträgt 500.000, somit können nur für 5/8 von 500.000 = 312.500 die Vergünstigungen des § 19a Abs. 5 KStG beansprucht werden.

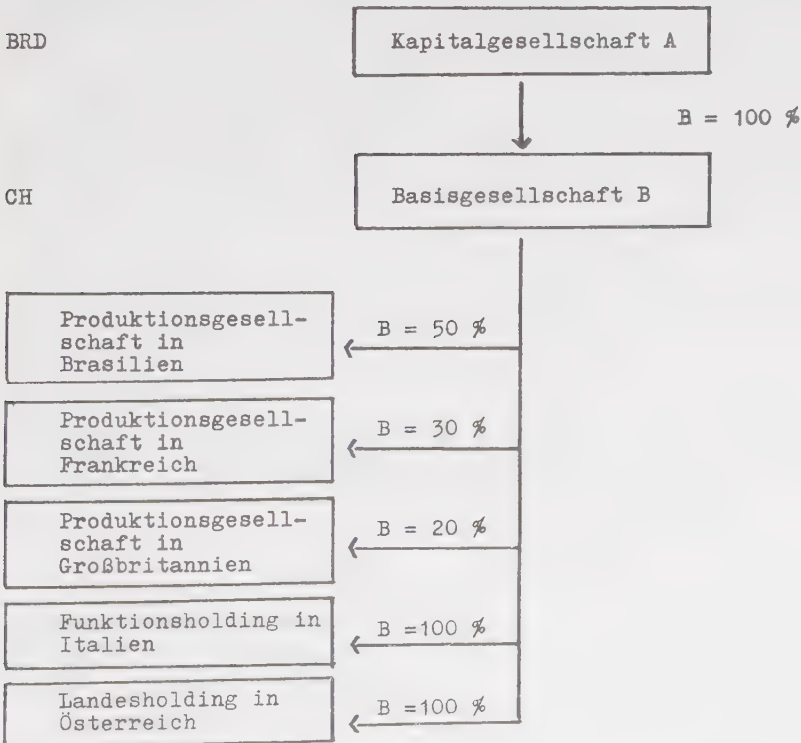
1) Vgl. auch die Beispiele bei HAAS/BACHER/SCHUEER, (Gestaltung), S. 174 f.; LEMPENAU, G., (Schachtelprivilegien), S. 1050; MÜNZNER, H./PENDZIG, W., (Steueranrechnung), S. 90 f.

Deutsche Körperschaftsteuer:

51 % von 312.500	= 159.375
- Anrechnung ausländischer Steuern	= <u>62.500¹⁾</u>
	96.875

Auf die begünstigten Gewinnanteile entfällt somit eine deutsche Steuer von 93.750. Die restlichen Gewinnanteile von 187.500 (500.000 - 312.500), sind normal zu versteuern.

Nicht alle von der TG bezogenen Gewinnanteile sind gleich zu behandeln, wie folgendes Beispiel zeigt:



1) Von den gesamten australischen Steuern entfallen 100.000 auf die Ausschüttung an T. 5/8 dieser Steuern können angerechnet werden = 62.500.

In allen Fällen soll die Basisgesellschaft die von den Untergesellschaften empfangenen Gewinnanteile im gleichen Jahr an die Muttergesellschaft ausschütten.

Hinsichtlich der brasilianischen Gesellschaft kommt § 19a Abs. 3 KStG zur Anwendung, d.h., die Gewinne sind von der deutschen Besteuerung praktisch freigestellt.

Die Gewinnausschüttungen der italienischen Gesellschaft sind nicht begünstigt, da § 19a Abs. 5 KStG die Funktionsholding als schädlich ansieht.

Nicht begünstigt sind auch die Gewinne der Gesellschaft in Großbritannien, da es an der erforderlichen Mindestbeteiligung von 25 % fehlt.

Bei der französischen Gesellschaft kommt das DBA BRD-Frankreich zur Anwendung, welches für den vorliegenden Fall die Gewährung des internationalen Schachtelprivilegs vorsieht.

Die österreichische Landesholding gehört, im Gegensatz zu den Funktionsholdings, zu den begünstigten Gesellschaften. Das DBA BRD-Österreich sieht kein internationales Schachtelprivileg vor, es kommt daher nur die indirekte Steueranrechnung nach § 19a Abs. 2 KStG in Frage.

Sowohl bei der Ausschüttung der EG an die TG, als auch bei der Ausschüttung der TG an die Muttergesellschaft, fallen Quellensteuern an. Im Rahmen des § 19a Abs. 5 KStG sind nur die Quellensteuern anrechenbar, welche bei Ausschüttung der TG anfallen.¹⁾

Ungeklärt ist auch das Verhältnis zwischen § 19a Abs. 2 und Abs. 5 KStG, d.h., die Frage, ob beide Vorschriften wahlweise und/oder kumulativ angewendet werden können. Sieht man in § 19a Abs. 5 KStG nur eine Auffangnorm, die dann eingreifen kann, wenn § 19a Abs. 2 KStG nicht anwendbar ist, so scheidet eine kumulative Anwendung beider Normen aus. Mit REUTER²⁾ bin ich der Ansicht, daß

1) So auch GLASSL, H., (Schachtelbeteiligungen), S. 92; LEMPENAU, G., (Schachtelprivilegien), S. 1050; MÜNZNER, H./PENDZIG, W., (Steueranrechnung), S. 93; a.A., WEBER, E., (Beteiligungen), S. 377.

2) Vgl. REUTER, H.P., (Einzelfragen), S. 96.

es der Unternehmung freisteht, ob sie den Antrag nach § 19a Abs.2 oder Abs. 5 KStG stellen will. Demgegenüber vertreten MÜNZNER/PENDZIG,¹⁾ RITTER²⁾ und SIELAFF/WÜRFELE³⁾ die Ansicht, eine kumulative Anwendung beider Vorschriften sei möglich.

Vor allem im Verhältnis zur Schweiz kommt der Steueranrechnung nach § 19a Abs. 5 KStG erhöhte Bedeutung zu, da die über eine schweizerische Basisgesellschaft gehaltenen Beteiligungen an aktiv tätigen Enkelgesellschaften, zumindest in den Fällen der Durchschüttung begünstigt werden. Dies gilt unabhängig davon, ob die EG in der Schweiz oder einem Drittstaat ansässig ist.

Sieht man die Funktion der Basis dagegen primär in der Gewinnthesaurierung, so verliert § 19a Abs. 5 KStG allerdings jede Bedeutung.

43 Die Ausschüttungspolitik

Die Beurteilung des § 19a Abs. 5 KStG muß von der Gewinnverwendungspolitik des Gesamtkonzerns ausgehen. Dabei ist zu beachten, daß das im Gesetz unterstellte Ausschüttungsverhalten nicht der Wirklichkeit entspricht. Die im Jahre 1973 von der EG an die TG ausgeschütteten Gewinne werden von dieser regelmäßig erst ein Jahr später, nämlich 1974, an die Muttergesellschaft ausgeschüttet.⁴⁾

Folgendes Beispiel zeigt die Konsequenzen, die sich daraus ergeben, wobei unterstellt wird, daß die Beteiligung der Muttergesellschaft an der TG, sowie der TG an der EG jeweils 100 % beträgt.

1) Vgl. MÜNZNER, H./PENDZIG, W., (Steueranrechnung), S. 93.

2) Vgl. RITTER, W., Das Außensteuerreformgesetz, S. 44.

3) Vgl. SIELAFF, M./WÜRFELE, P., (Dividendenbesteuerung), S. 404.

4) Vgl. MÜLLER, L., (Schachtelprivileg), S. 255.

Jahr	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979
Gewinn der EG	100	100	-	100	100	-	-
Ausschüttung der EG	-	100	100	-	100	100	-
Gewinn der TG	-	100	100	-	100	100	-
Ausschüttung der TG	-	-	100	100	-	100	100

Privilegierter Ausschüttungsbetrag	-	-	100	-	-	100	-
------------------------------------	---	---	-----	---	---	-----	---

Unterstellt man "normales" Ausschüttungsverhalten von EG und TG, so greift § 19a Abs. 5 KStG für die von der EG erzielten Gewinne nur zweimal, nämlich 1975 und 1978 ein, obwohl die EG viermal ausschüttet und die TG viermal durchschüttet!

Eine Ausschüttungspolitik, welche den § 19a Abs. 5 KStG für den Betrachtungszeitraum in größtmöglichem Maße ausnützt, muß wie folgt aussehen; wobei die Ausschüttungen der EG gleich bleiben:

Jahr	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979
Gewinn der EG	100	100	-	100	100	-	-
Ausschüttung der EG	-	100	100	-	100	100	-
Gewinn der TG	-	100	100	-	100	100	-
Ausschüttung der TG	-	-	100	-	100	100	100

Privilegierter Ausschüttungsbetrag	-	-	100	-	100	100	-
------------------------------------	---	---	-----	---	-----	-----	---

Während es unter dem Blickwinkel des § 19a Abs. 5 KStG also ratsam erscheint, Gewinnthesaurierungspolitik nicht auf der Stufe der Enkelgesellschaften zu betreiben, weil damit u.U. die Tochtergesellschaften der notwendigen Mittel beraubt werden, die sie für spätere Zeitpunkte benötigen, um der Gewinndurchleitung des § 19a Abs. 5 KStG gerecht zu werden, können betriebswirtschaftliche Gründe und steuerrechtliche Aspekte der §§ 7 ff. AStG für ein anderes Vorgehen sprechen.

Betriebswirtschaftlich ist es nicht sinnvoll, Gewinne bei der TG zu thesaurieren bzw. der TG zuzuführen, wenn diese nicht in der Lage ist, die bezogenen Gewinnanteile rentablen Investitionen zuzuführen.

Steuerrechtlich birgt die Gewinnausschüttung der EG die Gefahr, daß die TG für die von der EG bezogenen Dividenden zur Zwischengesellschaft wird, was bei der inländischen Muttergesellschaft die Zugriffsbesteuerung auslöst. Etwas anderes gilt selbstverständlich, wenn die TG gegenüber der EG die Stellung einer Landes- oder Funktionsholding einnimmt. In diesen Fällen ist aber auch § 19a Abs. 2 KStG anwendbar, so daß die gesamte Problematik der Gewinndurchleitung des § 19a Abs. 5 KStG u.U. entfällt.

Als Besonderheit der indirekten Steueranrechnung muß beachtet werden, daß Finanzholdings auf keine Fall begünstigt sind. § 19a Abs. 2 und Abs. 5 KStG nehmen ausschließlich Bezug auf § 8 Abs. 1 Nr. 1 - 6 AStG, was zur Folge hat, daß für Ausschüttungen ausländischer Finanzdrehscheiben, gleichgültig ob es sich um Tochter- oder Enkelgesellschaften handelt, die indirekte Steueranrechnung nicht begehrt werden kann.¹⁾

1) Vgl. REUTER, H.P., (Einzelfragen), S. 87.
Dieses Ergebnis ist konsequent, wenn man die Regelung des § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG betrachtet. Dort wird nämlich vorausgesetzt, daß solche Gesellschaften kein Kapital ins Inland transferieren.

44 Das Schachtelprivileg bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens¹⁾

Nach § 102 Abs. 2 BewG gehört eine Schachtelbeteiligung, die eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft an einer ausländischen TG hält, auf Antrag der Muttergesellschaft nicht zum gewerblichen Betrieb. Voraussetzung ist allerdings, daß die TG ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus Tätigkeiten i.S. des § 8 Abs. 1 Nr. 1 - 6 AStG und Beteiligungen i.S. des § 8 Abs. 2 AStG bezieht. Die Voraussetzungen gleichen damit weitgehend jenen, die auch im § 19a Abs. 2 KStG gefordert werden.

In Anlehnung an § 19a Abs. 5 KStG wird das bewertungsrechtliche Schachtelprivileg auch auf Enkelgesellschaften ausgedehnt, mit der Besonderheit, daß die TG Dividenden, welche die EG an sie ausschüttet, in voller Höhe²⁾ an die Muttergesellschaft durchschüttet.

45 Das Schachtelprivileg bei der Gewerbekapitalsteuer³⁾

Dieses Schachtelprivileg folgt im wesentlichen den bewertungsrechtlichen Normen, wird jedoch von Amts wegen gewährt, soweit es die Beteiligung an Tochtergesellschaften betrifft. Im Gegensatz zum bewertungsrechtlichen Schachtelprivileg, das nur von Kapitalgesellschaften beansprucht werden kann, ist die Rechtsform nicht entscheidend.

Die Gewährung des Privilegs für mittelbare Beteiligungen an Enkelgesellschaften setzt voraus, daß die TG die von der EG empfangenen Gewinne nicht thesauriert.

-
- 1) Vgl. GLASSL, H., (Schachtelbeteiligung), S. 92 ff.; HEINZE, W., (Einzelfragen), S. 20 ff.; LEMPENAU, G., (Schachtelprivilegien), S. 1051 f.; MÜLLER, L., (Schachtelprivileg), S. 255 f.; REUTER, H. P., (Schachtelprivileg), S. 328 ff.
 - 2) Im Gegensatz zur Bestimmung des § 19a Abs. 5 KStG findet also keine anteilige Vergünstigung statt, wenn die TG nur einen Teil der von der EG bezogenen Dividenden an die Muttergesellschaft ausschüttet.
 - 3) Vgl. HEINZE, W./PAUKA, D., Das Außensteuerreformgesetz, S. 93; REUTER, H. P., (Gewerbsteuerliches Schachtelprivileg), S. 138ff. sowie die in FN 1 genannten Autoren.

Beim Schachtelprivileg der Gewerbekapitalsteuer wird der Einheitswert des gewerblichen Betriebes um den entsprechenden Wert der Tochtergesellschaft respektive Enkelgesellschaft gekürzt.

Für inländische Kapitalgesellschaften ist ein Antrag nach § 102 Abs. 2 BewG im allgemeinen günstiger, da hierdurch auch die Vermögensteuerlast gesenkt werden kann.

46 Das Schachtelprivileg bei der Gewerbeertragsteuer¹⁾

Durch § 9 Nr. 7 GewStG werden ausländische Schachteldividenden unter bestimmten Voraussetzungen von der Gewerbeertragsteuer befreit. Das Privileg kann nicht nur von Kapitalgesellschaften, sondern von jedem gewerbesteuerpflichtigen Unternehmen beansprucht werden.

Die Voraussetzungen sind im übrigen mit den für die indirekte Steueranrechnung geforderten Bedingungen identisch. Sind sie erfüllt, so ist der Gewinn um die Ausschüttungen der ausländischen Tochtergesellschaft zu kürzen, ohne daß es dazu eines Antrages bedarf. Die Teilvergünstigung für Dividendenausschüttungen einer Enkelgesellschaft greift allerdings nur auf Antrag ein.

1) Vgl. dazu die auf S. 348, FN 1 und FN 3 genannten Autoren.

5 Maßnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme
des DBAS durch Basisgesellschaften

51 Die schweizerischen Maßnahmen

Die Steuervorteile, welche die Basisgesellschaften in ihren Sitzländern, allen voran die Schweiz, genossen, wurden bereits Anfang der 60er Jahre zu einem Ärgernis in den Augen der Steuerfluchtländer. Besonders wurde kritisiert, daß derartige Basen neben den Vergünstigungen des internen Steuerrechts der Schweiz auch noch in den Kreis der von der Schweiz abgeschlossenen DBA einbezogen waren.¹⁾ So konnte z.B. eine von Deutschen beherrschte schweizerische Basisgesellschaft nicht nur Gewinne aus der BRD abziehen, sondern außerdem noch eine Reduktion der deutschen Kapitalertragsteuer verlangen.

Unter zunehmendem internationalen Druck und aus Sorge vor einer Kündigung der für die schweizerische Wirtschaft lebenswichtigen DBA, entschloß sich die Schweiz im Jahre 1962 zu einseitigen Maßnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes.²⁾

Dieser auch noch heute gültige BRB will sicherstellen, daß die Reduzierung der Quellensteuer in Drittstaaten, aufgrund eines mit der Schweiz abgeschlossenen DBA, nur jenen schweizerischen

1) Bereits BLAU, H., (Doppelbesteuerung und Steuerflucht), S. 19 stellt fest: "Zwischen den Problemen der Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Bekämpfung der Steuerflucht bestehen ziemlich enge Beziehungen. Wenn zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, wie es die diesbzüglichen Resolutionen vorsehen, Steuerrückvergütungen oder Steuerbefreiungen gewährt werden sollen, so muß andererseits dafür gesorgt werden, daß diese letzteren nicht mißbräuchlich in Anspruch genommen werden."

2) Vgl. BRB vom 14.12.1962, AS 1962, S. 1622. Der Text ist auch abgedruckt bei KORN/DIETZ/DEBATIN, (DBA), Schweiz, S. 133 ff. und MEYER-MARSILIUS, H.J., (DBAS), S. 525 ff.
Kritisch dazu: BIANCHI, S., (Mißbrauch), S. 26 ff.; FLÜGE, H.P., Mißbrauch kontra Mißbrauch, S. 62 ff.; ISLER, E., (Maßnahmen), S. 102 ff.; LUDWIG, M.B., (Inanspruchnahme), S. 50 ff.; STADLER, P., (Basisgesellschaften), S. 128 ff.

natürlichen und juristischen Personen sowie Personengesellschaften zugute kommt, die diese Vorteile nicht direkt oder indirekt an nicht abkommensberechtigte Personen weiterleiten.

Damit soll ausländischen Personen die Möglichkeit genommen werden, durch die Einschaltung schweizerischer Gesellschaften die Abkommensvorteile zu erlangen. Der BRB greift also nur gegenüber solchen Personen ein, die quellensteuerbelastete Einkünfte aus einem Staat beziehen, der aufgrund eines mit der Schweiz abgeschlossenen DBA verpflichtet ist, seine Quellensteuer auf diese Einkünfte zu senken.

Das Ziel des BRB wird dadurch erreicht, daß die schweizerischen Behörden Bescheinigungen verweigern oder widerrufen, die notwendig sind, um im Quellenstaat eine Steuerentlastung zu erhalten.¹⁾ Die Schweiz hat sich auch die Möglichkeit offengehalten, die mißbräuchlich reduzierte Quellensteuer zu Händen des Vertragsstaates einzutreiben oder den Vertragsstaat auf den Mißbrauchstatbestand hinzuweisen.

Der BRB und das dazu ergangene Kreisschreiben der EStV regeln dann im einzelnen, wann eine mißbräuchliche Inanspruchnahme der DBA vorliegt. Auf eine Darstellung kann hier verzichtet werden, da die entsprechenden innerschweizerischen Bestimmungen, wenn auch mit geringfügigen Modifikationen, Eingang in das DBAS 71 gefunden haben.

52 Die Bestimmungen des DBAS

Mit Abschluß des DBAS 71 wurden die bisher einseitigen schweizerischen Maßnahmen völkerrechtlich verbindlich im Abkommen verankert und damit unabhängig von der internen Rechtsentwicklung der Schweiz.²⁾ Art. 23 DBAS folgt damit dem DBA Schweiz-Frank-

1) Die Kapitalertragsteuer (Quellensteuer), wird ja zumeist in voller Höhe einbehalten und erst auf Antrag, der mit den entsprechenden Bescheinigungen einzureichen ist, wird ein Teil oder die gesamte Quellensteuer erstattet. (Art. 28 DBAS).

2) Vgl. DEBATIN, H., (Neugestaltung), S. 394.

reich vom 9. September 1966, in dem erstmals der BRB vom 14.12. 1962 in seinen wesentlichen Grundzügen Bestandteil eines DBA wurde.

Das Ziel des deutschen Vertragspartners ergibt sich aus der Denkschrift:¹⁾

"Schweizerische Basisgesellschaften, an denen Nichtschweizer überwiegend interessiert sind und die ihre Erträge entweder aufspeichern (Gewinnauffanggesellschaften) oder überwiegend zur Erfüllung von Verbindlichkeiten gegenüber ihren Gesellschaftern verwenden (Durchlaufgesellschaften), werden künftig von den im Abkommen vorgesehenen Entlastungen von Quellensteuern ausgeschlossen. Darüber hinaus können alle Gesellschaften, die in der Schweiz kantonale Steuerprivilegien genießen, die Entlastung von Steuern auf Zinsen, Lizenzgebühren und Veräußerungsgewinne künftig nicht mehr in Anspruch nehmen, wenn hinter ihnen überwiegend Interessenten stehen, die nicht in der Schweiz ansässig sind."

Wichtigste Voraussetzung für die Anwendung des Art. 23 DBAS sind schweizerische juristische Personen, an denen nicht in der Schweiz ansässige Personen überwiegend, unmittelbar oder mittelbar, durch Beteiligung oder in anderer Weise interessiert sind.²⁾ Im Einzelfall wird der Nachweis dieses Interesses äußerst schwierig sein. Das liegt zu einem Großteil im Gesellschaftsrecht begründet, welches den Aufbau anonymer Rechtsverhältnisse begünstigt und somit die Möglichkeit bietet, besonders bei mehrfach hintereinander geschalteten Gesellschaften den Blick auf den letztlich interessierten Personenkreis zu verschleiern. Ähnliche Befürchtungen hat die deutsche Vertragsseite, die ursprünglich auch schweizerisch beherrschten Gesellschaften unter bestimmten Bedingungen den Abkommenschutz entziehen wollte. "Die Beibehaltung des Abkommenschutzes für Gesellschaften, die unter maßgeblichem schweizerischen Interesse stehen -.....-, war gegen die Befürchtung abzuwägen,

1) BT-Drucks. VI/3233, S. 17.

2) Vgl. DAGON, R., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 335 f.; DEBATIN, H., (Neugestaltung), S. 393 f.; DEBATIN, H., (Steuervertrag), S. 1987 ff.; FREUDLING, F., (Außensteuerreformgesetz), S. 17.

daß die darin liegende Beschränkung Umgehungen begünstigen könnte und administrativ nur schwer zu handhaben wäre."¹⁾ Da es für das Interesse nicht nur auf die Beteiligung ankommt, werden sich in der Praxis zahlreiche Schwierigkeiten ergeben,²⁾ wenn die "Interessengruppen" (Beteiligungen, Darlehen usw.) gegeneinander abgewogen und zu einem "überwiegenden" Interesse kumuliert werden müssen, Schwierigkeiten, die dadurch vermehrt werden, daß zwei verschiedene Fiski u.U. zu anderen Ergebnissen kommen.

Ist dieses überwiegende Interesse aber festgestellt, so kann die schweizerische Gesellschaft die Entlastung von deutschen Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren nur beanspruchen, wenn jede der folgenden Bedingungen erfüllt wird:³⁾

- 1.) Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBAS; Art. 2 Abs. 2 Buchst. b BRB
Die verzinslichen Schuldkonten für nicht in der Schweiz ansässige Personen dürfen das Sechsfache des Grund- oder Stammkapitals und der offenen Reserven nicht überschreiten. Das gilt nicht für Kreditinstitute.

Dieser Forderung können die meisten Gesellschaften nachkommen. Die Verschuldung kann sogar noch über das Sechsfache ausgedehnt werden, sofern die Verbindlichkeiten gegenüber Gläubigern im Sitzstaat des Unternehmens eingegangen werden. Ungewöhnlich finanzierte Basisunternehmen werden hier m.E. zu Recht getroffen.

- 2.) Art. 23 Abs. 1 Buchst. b DBAS; Art. 2 Abs. 2 Buchst. b BRB
Zinsen für Schulden gegenüber dem unter 1.) genannten Personenkreis dürfen nicht mehr als 2 % über der durchschnittlichen Rendite gewisser Wertpapiere liegen.

1) BT-Drucks. VI/3233, S. 23.

2) Vgl. BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 139 f.; FLÜGE, H.P., Mißbrauch kontra Mißbrauch, S. 73 f.; KREILE, R., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 1230; STADLER, P., (Basisgesellschaften), S. 141 f.

3) Vgl. auch RITTER, W., (Doppelbesteuerung), S. 54.

Die Vermeidung überhöhter Zinszahlungen erscheint im ersten Augenblick auch ohne Schwierigkeiten realisierbar zu sein.

Beispiel: Eine schweizerische Patentverwertungsgesellschaft bezieht aus der BRD Lizenzgebühren. Sie hat ihrer Muttergesellschaft, die in der BRD unbeschränkt steuerpflichtig ist, für ein von dieser zur Verfügung gestelltes Darlehen 7,5 % Zinsen zu zahlen.

Zunächst ist zu klären, ob im vorliegenden Beispiel Art. 23 Abs. 1 Buchst. b) aa) oder Buchst. b) bb) DBAS anzuwenden ist. Art. 23 Abs. 1 Buchst. b) DBAS geht entweder von der Schweiz oder der BRD als Land des Kreditnehmers aus, da die Kreditgeber auch in jedem anderen Staat ansässig sein können. Der angemessene Zinssatz wird demnach anhand des für den Kreditnehmer maßgeblichen inländischen Kapitalmarktes beurteilt. Der nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. b) bb) maßgebliche Zinssatz beträgt zur Zeit etwa 8 %. Die schweizerische Patentverwertungsgesellschaft ist mithin berechtigt, für die von ihr aus der BRD bezogenen Lizenzen die Quellensteuerentlastung zu beanspruchen.

Art. 23 DBAS muß aber auch im Hinblick auf § 1 AStG und Art. 11 Abs. 4 DBAS gesehen werden. Es erscheint fraglich, ob die deutsche Finanzverwaltung diesen Zinssatz als angemessen aufgrund der arm's-length-Klausel betrachtet und nicht eine verdeckte Einlage bei der Patentverwertungsgesellschaft annimmt. Beträgt der am Ort des Darlehensgebers, also bei der deutschen Muttergesellschaft, maßgebliche Zinssatz z.B. 10 %, ¹⁾ so wird eine verdeckte Einlage in Höhe von 2,5 % unterstellt. Nur wenn die deutsche Finanzverwaltung die am Ort des Kreditnehmers maßgeblichen Zinssätze beachtet, wird dieses Ergebnis vermieden.

- 3.) Art. 23 Abs. 1 Buchst. c) DBAS; Art. 2 Abs. 2 Buchst. a) BRB
Von den an sich abkommensbegünstigten Einkünften aus der BRD dürfen höchstens 50 % zur Erfüllung von Ansprüchen,

1) Die Rechtsprechung erachtet die am Ort des Darlehensgebers üblichen Zinssätze als maßgebend. Vgl. BFH v. 25.11.1964, BStBl 1965 III, S. 176.

nicht in der Schweiz ansässiger Personen verwendet werden.

Durch diese Bestimmung soll eine ungewöhnliche Verwendung der Einkünfte vermieden werden. Insbesondere muß beachtet werden, daß bei Patentverwertungsgesellschaften die Abschreibungen auf Patente 50 % der Lizenzeinnahmen nicht überschreiten dürfen. Falls deshalb die Lizenzeinnahmen plötzlich zurückgehen, müssen u.U. auch die Abschreibungen eingeschränkt werden. Diese Einschränkung der Abschreibung erscheint seltsam, wenn man unterstellt, daß die Einkünfte aus Lizenzvergabe z.B. aufgrund technischer Neuerungen fast völlig versiegen und deshalb eine rasche Abschreibung der Patente betriebswirtschaftlich gerechtfertigt wäre. Falls 50 % der Lizenzerträge nicht ausreichen, um die Patente abzuschreiben, muß sogar auf die Abschreibung des Restwertes verzichtet werden.

- 4.) Art. 23 Abs. 1 Buchst. d DBAS; Art. 2 Abs. 2 Buchst. a BRB
Aufwendungen, welche mit den an sich abkommensbegünstigten Einkünften aus der BRD in Zusammenhang stehen, dürfen nur aus diesen gedeckt werden.

Hier ist die Möglichkeit angesprochen, daß nicht nur abkommensbegünstigte, sondern auch noch andere Einkünfte bezogen werden. Probleme entstehen dadurch im allgemeinen nicht.

- 5.) Art. 23 Abs. 1 Buchst. e DBAS; Art. 2 Abs. 2 Buchst. b BRB
Die Gesellschaft muß mindestens 25 % der an sich abkommensbegünstigten Einkünfte aus der BRD ausschütten.

Diese Bestimmung ist problematisch, da isoliert auf die abkommensbegünstigten Einkünfte abgestellt wird, ohne zu berücksichtigen, daß die Gesellschaft u.U. gezwungen ist, ihren Gesamtgewinn auszuschütten. Weist die Gesellschaft insgesamt einen Verlust aus, obwohl die abkommensbegünstigten Einkünfte positiv sind, so ist die Gesellschaft nicht verpflichtet, Dividenden auszuschütten, gleichwohl steht ihr die Entlastung von den Quellensteuern zu. Diese Rechtslage

folgt allerdings nicht aus dem DBAS, sondern aus dem Kreisschreiben der EStV v. 31.12.1962, welches zu dem BRB vom 14.12.1962 ergangen ist. Darin wird festgehalten, daß die Deckung geschäftsmäßiger Verluste vorbehalten bleibt. Es ist anzunehmen, daß die deutsche Finanzverwaltung sich diesen Standpunkt zu eigen machen wird.

Erfüllt die schweizerische Gesellschaft diese Bedingungen nicht, so ist die BRD nicht verpflichtet, ihre Quellensteuer zu reduzieren. Das Kreisschreiben der EStV sowie FLICK/WASSERMEYER¹⁾ und STADLER²⁾ bringen zahlreiche Beispiele für die eben geschilderten Mißbrauchstatbestände. Die nicht-reduzierte Quellensteuer kann auch nicht auf die schweizerische Steuer angerechnet werden, es ist vielmehr nur ein Abzug vom Bruttoertrag möglich (Art. 24 Abs. 2 Nr. 2c und Nr. 3 DBAS).

Der dadurch entstehende Steuernachteil kann im Einzelfall beträchtlich sein.

Beispiel: Eine schweizerische AG, an der überwiegend nicht in der Schweiz ansässige Personen beteiligt sind, bezieht aus der BRD Dividenden aus Splitterbeteiligungen in Höhe von 100. Die AG unterliegt in der Schweiz einem Steuersatz von 30 %.

Die AG erfüllt die Bedingungen des Art. 23 DBAS

Bruttodividende	100
- Quellensteuer	15
	85
Schweizerische Steuern	
30 % von 100 = 30	
- Quellenst. = 15	
	15
	70

Die AG erfüllt die Bedingungen des Art. 23 DBAS nicht

Bruttodividende	100
- Quellensteuer	25,75
	74,25
Schweizerische Steuern	
30 % von 74,25 =	22,27
	51,98

1) Vgl. FLICK, H./WASSERMEYER, F., (Dividendenbesteuerung), S. 293 f.
2) Vgl. STADLER, P., (Basisgesellschaften), S. 134 ff.

Das Beispiel zeigt deutlich die Mehrbelastung in Höhe von 18,02, die der AG durch die Nichteinhaltung der Bestimmungen des Art. 23 Abs. 1 DBAS entsteht.

Diese Nachteile lassen sich weitgehend vermeiden, wenn die Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen stammen.

Beispiel:

Die AG erfüllt die Bedingungen
des Art. 23 Abs. 1 DBAS

Die AG erfüllt die Bedingungen
des Art. 23 Abs. 1 DBAS nicht

Bruttodividende	100	Bruttodividende	100
- Quellensteuer ¹⁾	25	- Quellensteuer	25,75
	75		74,25
Schweizerische Steuern ²⁾ -		Schweizerische Steuern ²⁾ -	
	75		74,25

Die Mehrbelastung durch Nichtbeachtung der Bedingungen des Art. 23 Abs. 1 DBAS beträgt lediglich 0,75 (Deutsche Ergänzungsabgabe). Dieses Ergebnis erscheint gerechtfertigt, da im vorliegenden Fall das DBAS gar keine wirkliche Quellensteuerreduzierung vorsieht, welche von einer schweizerischen Gesellschaft mißbräuchlich in Anspruch genommen werden könnte.

Die im Beispiel auf S. 356 genannten Zahlen gelten gleichermaßen für den Bezug von Zinsen und Lizenzgebühren aus der BRD. Hier kommt es nicht darauf an, ob an der entsprechenden deutschen Gesellschaft eine wesentliche Beteiligung besteht.

Eine weitere Verschärfung für Basisgesellschaften bringt Art. 23 Abs. 2 DBAS. Selbst wenn die betreffende schweizerische Gesellschaft die Bedingungen des Art. 23 Abs. 1 DBAS erfüllt, kann sie die Entlastung von deutschen Quellensteuern auf Zinsen, Li-

1) Vgl. Art. 10 Abs. 3 DBAS.

2) Die Schweiz gewährt aufgrund des internen Steuerrechts das internationale Schachtelprivileg, welches auch durch Art. 24 Abs. 2 Nr. 2c DBAS nicht eingeschränkt wird.

zenzen und Veräußerungsgewinnen nur verlangen, wenn sie für diese Einkünfte kein kantonales Steuerprivileg genießt. Vergünstigungen, die dem Wehrsteuerrecht nachgebildet wurden, sind dagegen unschädlich.¹⁾ Basisgesellschaften, die ausschließlich Dividenden beziehen, werden von dieser Bestimmung also nicht betroffen. Der Grund für diese Ausnahme liegt darin, daß die für Dividenden bestehenden Steuervergünstigungen der Vermeidung einer Mehrfachbesteuerung ausgeschütteter Gewinne dienen.²⁾

Art. 23 DBAS ist aus deutscher Sicht eindeutig auf atypische schweizerische Basisgesellschaften zugeschnitten. Betroffen sind jedoch auch typische Basisgesellschaften sowie Nicht-Basisgesellschaften. Damit schießt die Vertragsbestimmung weit über ihr Ziel hinaus und wird u.U. zu einem gefährlichen Hindernis für die Organisationsstruktur internationaler Konzerne, bzw. deren Finanzpolitik.

Beispiel: Ein amerikanischer Uhrenkonzern unterhält in der Schweiz eine Produktionsgesellschaft in der Rechtsform einer AG. Die AG besitzt in der BRD eine Vertriebsgesellschaft. Die von der Vertriebsgesellschaft an die AG gezahlten Zinsen für Darlehen unterliegen zunächst der deutschen Quellensteuer. Diese Quellensteuer wird nicht erstattet und kann auch nicht auf die schweizerischen Steuern angerechnet werden, wenn die AG, weil sie ihren Produktionsapparat erweitern möchte, ihren gesamten Gewinn thesauriert.

Dieses Ergebnis mutet seltsam an, wenn man bedenkt, daß nach Art. VII Abs. 2 DBA-USA, die BRD auf die Besteuerung von Zinsen verzichtet. Gewährt also die amerikanische Konzernspitze der deutschen Vertriebsgesellschaft das Darlehen, so bleiben die daraus fließenden Zinsen, im Gegensatz zu dem indirekten Weg über die schweizerische Tochtergesellschaft, in der BRD steuerfrei. Dies ist unverständlich, denn nachdem die BRD sowohl gegenüber der Schweiz, als auch gegenüber den USA grundsätzlich auf eine Quellenbesteuerung der Zinsen verzichtet hat, kann es dem deutschen Fiskus gleichgültig sein, wo und in welcher Höhe diese Zinsen besteuert werden.³⁾

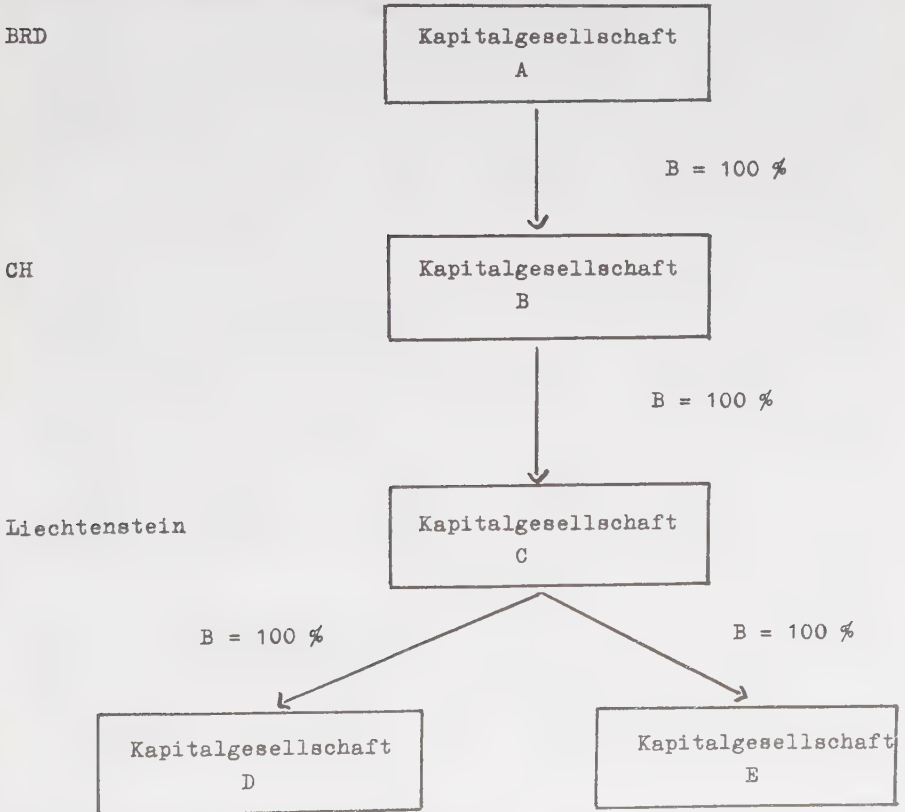
1) Vgl. HANGARTER, D., (Basisgesellschaften), S. 369; WIDMER, M., (Auswirkungen), S. 323, FN 24.

2) Vgl. DEBATIN, H., (Steuervertrag), S. 1989.

3) Vgl. KREILE, R., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 1231.

6 Die Besteuerung des vierstufigen Konzerns

Bereits an fröherrerr Stelle wurde darauf hingewiesen, daß manche Vorschriften des AStRG nur auf den dreistufigen Konzernaufbau zugeschnitten sind, so daß tiefer gestufte Konzerne u.U. Nachteile in Kauf nehmen müssen. Im folgenden soll deshalb die Ausschüttungspolitik eines vierstufigen Konzerns betrachtet werden, wobei von folgender Konstruktion ausgegangen wird:



Es wird unterstellt, daß D auf jeden Fall aktiv tätig i.S. des § 8 Abs. 1 Nr. 1 - 6 AStG ist. Die Tätigkeiten der übrigen Gesellschaften, sowie die Sitzstaaten von D und E können variieren.

61 Gewinnausschüttungen bis zur Muttergesellschaft

Bei vollständiger Gewinnausschüttung bis zur Muttergesellschaft werden die von D und E erzielten Gewinne bis A durchgeschüttet. Bei voller Durchschüttung kann die Problematik der Zugriffsbesteuerung vernachlässigt werden, wenn man vom Zeitfaktor absieht. Es ist also lediglich die Besteuerung der tatsächlich zugeflossenen Gewinnanteile zu prüfen.

I. B und C seien reine Holdinggesellschaften

Bei dieser Annahme erfüllt B die Bedingungen des § 19a Abs. 2 KStG nicht, denn eine aktive Tätigkeit i.S. des § 8 Abs. 1 Nr. 1 - 6 AStG liegt nicht vor, ebenso fehlt die Qualifikation als Landes- oder Funktionsholding. Auf die Ausschüttungen von B an A findet deshalb nur Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 Anwendung, d.h. es kann nur die schweizerische Quellensteuer auf die deutsche KSt angerechnet werden.

Nachdem die Anwendung von § 19a Abs. 2 KStG verneint wurde, ist § 19a Abs. 5 KStG zu prüfen. Die Tätigkeiten von C sind sicher nicht unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 - 6 AStG einzuordnen. Es besteht aber die Möglichkeit, daß es sich bei C um eine Landesholding handelt. Dabei kommt es auf den Sitz von D und E, sowie auf die Tätigkeit von E an. Schließlich stellt sich die Frage, ob C "fast ausschließlich" begünstigte Erträge bzw. Beteiligungen i.S. des § 8 Abs. 2 Nr. 1 AStG bezieht. Zieht man die Grenze für dieses Kriterium bei 90 %, so ergeben sich folgende, auf S. 361 dargestellten Möglichkeiten.

Sollte sich C demnach als Landesholding qualifizieren, so sind im Rahmen der indirekten Steueranrechnung des § 19a Abs. 5 KStG, die Steuern von C (!) auf die deutsche Körperschaftsteuer anrechenbar,¹⁾ die Steuern von B, D und E können nicht angerechnet werden.

1) § 19a Abs. 5 KStG verweist auf jene Rechtslage, die bestehen würde, wenn C direkt an A ausschütten würde. Da im Verhältnis BRD-Liechtenstein kein DBA existiert, kommt nur die indirekte Steueranrechnung aufgrund des § 19a Abs. 2 KStG in Frage.

Alter- native	Gesell- schaft	Aktiv tä- tig i.S. des § 8 Abs. 1 Nr. 1-6 ASTG	Sitz in Liechten- stein	Anteil der Gewin- ne von D an den Gesamterträgen bei C	C ist Landes- holding
1	D	ja	ja	Unmaßgeblich	ja
	E	ja	ja		
2	D	ja	ja	9/10 bis 1	ja
	E	nein	ja	Kleiner als 1	nein
3	D	ja	ja	9/10 bis 1	ja
	E	ja	nein	Kleiner als 9/10	nein
4	D	ja	ja	9/10 bis 1	ja
	E	nein	nein	Kleiner als 9/10	nein
5	D	ja	nein	Kleiner als 1/10	ja
	E	ja	ja	1/10 oder größer	nein
6	D	ja	nein	Unmaßgeblich	nein
	E	ja	nein		
7	D	ja	nein	Unmaßgeblich	nein
	E	nein	nein		
8	D	ja	nein	Unmaßgeblich	nein
	E	nein	ja		

Verzichtet man auf die Zwischenschaltung der Gesellschaft C, so ermöglicht § 19a Abs. 5 KStG die Anrechnung der Steuern von D,¹⁾ gleichgültig welcher Tätigkeit E nachgeht! Die indirekte Steueranrechnung für Enkelgesellschaften setzt nämlich nicht voraus, daß auch die TG ausschließlich oder fast ausschließlich gute Einkünfte hat, die guten Einkünfte teilen also nicht das Schicksal der schlechten Einkünfte. Will man hinsichtlich E den vierstufigen Konzernaufbau beibehalten, so empfiehlt es sich, die Gesellschaft D unmittelbar an B anzuhängen. Neben den Vergünstigungen, die § 19a Abs. 5 KStG bietet, hat diese Gestaltung den Vorteil, daß B hinsichtlich D zur Landesholding werden kann, wenn D in der Schweiz ansässig ist.

II. B ist eine reine Holding; C ist aktiv tätig, die Gewinnausschüttungen von D und E überschreiten 10 % der Gesamterträge von C nicht

In diesem Fall kommt zwar keine indirekte Steueranrechnung nach § 19a Abs. 2 KStG, wohl aber eine Begünstigung nach § 19a Abs. 5 KStG in Betracht. Art, Umfang und Verhältnis der Erträge von D und E haben keinen Einfluß auf die steuerliche Behandlung der Ausschüttungen von C. Das Schachtelprivileg des DBAS für die Ausschüttungen von B an A wird nicht gewährt.

III. C ist eine reine Holding; B hat neben den Beteiligungserträgen von C ausschließlich aktive Einkünfte.

Die Anwendung des § 19a Abs. 2 KStG ist abhängig vom relativen Umfang der Beteiligungserträge. Überschreiten diese Erträge die 10 %-Grenze nicht, so steht einer Anwendung des § 19a Abs. 2 KStG nichts im Wege, womit auch das Schachtelprivileg des DBAS gewährt wird.

1) § 19a Abs. 5 KStG verweist auch auf ein DBA, welches mit dem Sitzstaat von D abgeschlossen ist. Existiert ein solches DBA und gewährt dieses DBA das internationale Schachtelprivileg, so werden die von D ausgeschütteten Dividenden von der Besteuerung bei A freigestellt, auch wenn B zwischengeschaltet ist.

Überschreiten die Beteiligungserträge dagegen die 10 %-Grenze, so muß nach den unter I. (S. 360 f. dieser Arbeit) aufgestellten Kriterien geprüft werden, ob die indirekte Steueranrechnung aufgrund des § 19a Abs. 5 KStG verlangt werden kann. Es kommt somit darauf an, ob C Landesholding ist.

62 Gewinnthesaurierung bei zwischengeschalteten Gesellschaften

Werden die Gewinne nicht bis zur Muttergesellschaft durchgeschüttet, so tritt die Problematik der Zugriffsbesteuerung in den Vordergrund. Die Vorschriften des KStG werden nur insoweit praktisch, als im AStG und den entsprechenden DBA auf sie Bezug genommen wird. Im Gegensatz zu § 19a Abs. 2 - 5 KStG setzt die Zugriffsbesteuerung eine Ertragsteuerbelastung unter 30 % voraus.

I. B und C sind reine Holdinggesellschaften

1.) Gewinnthesaurierung auf der Stufe von D und E

Gewinnthesaurierung seitens D ist steuerunschädlich. Auf keiner Konzernstufe wird dadurch eine Zugriffsbesteuerung ausgelöst. Falls E Zwischengesellschaft i.S. des § 8 AStG ist, werden ihre Zwischeneinkünfte grundsätzlich über C und B bei der Muttergesellschaft A im Rahmen der Zugriffsbesteuerung erfaßt. Vergünstigungen im Rahmen der §§ 8 Abs. 2, 13, 14 AStG; 19a Abs. 2 und 5 KStG sowie des DBAS greifen nicht ein.

2.) Gewinnthesaurierung bei C

Handelt es sich bei E um eine Zwischengesellschaft, ergeben sich hinsichtlich ihrer Gewinne die gleichen Rechtsfolgen wie eben geschildert.

Ist D z.B. in den USA ansässig, so werden die an C ausgeschütteten Gewinne nicht weiter zugerechnet, weil C insoweit Gewinne hat, welche nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a AStG vom HZB auszunehmen sind. (Das DBA BRD-USA gewährt das internationale Schachtelprivileg) Ist D in einem Entwicklungsland ansässig, so kommt es ebenfalls zu keiner Zugriffsbesteuerung, da nach § 13 Abs. 1 Nr. 1b AStG i.V. mit § 19a Abs. 3 KStG die Gewinnausschüttung

bei unmittelbarem Bezug durch A letztlich von der KSt befreit wäre.

Ist D in einem Staat ansässig, mit dem kein DBA abgeschlossen wurde oder nur ein solches ohne Schachtelprivileg, so käme bei unmittelbarem Bezug der Gewinnanteile durch A lediglich die indirekte Steueranrechnung aufgrund des § 19a Abs. 2 KStG in Frage. Die Rechtslage ist für diese Fälle ungeklärt. Während BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES,¹⁾ GEISS/GRÖTZINGER,²⁾ STRIEGEL,³⁾ MÜLLER⁴⁾ und WÖHRLE⁵⁾ der Ansicht sind, daß die Gewinnanteile bei B und infolgedessen auch bei A der Zugriffsbesteuerung unterliegen, plädieren FLICK/WASSERMEYER/BECKER⁶⁾ für eine Freistellung, welche jener entspricht, wie sie das internationale Schachtelprivileg gewährt, sie verzichten mithin auf jede Zugriffsbesteuerung. VOGEL⁷⁾ hingegen wendet im Rahmen der Zugriffsbesteuerung § 19a Abs. 2 KStG analog an, mit der Folge, daß die von D entrichteten Steuern auf die deutsche Körperschaftsteuer angerechnet werden können. Der klare Wortlaut des Gesetzes läßt nur die Ansicht der erstgenannten Autoren zu, die Ansicht von FLICK/WASSERMEYER/BECKER⁶⁾ muß als mit dem Gesetzeswortlaut unvereinbar abgelehnt werden. Systematisch richtig wäre allerdings m.E. die Besteuerung, wie sie von VOGEL⁷⁾ vorgeschlagen wird. Wenn § 14 AStG den Anwendungsbereich von § 13 Abs. 1 Nr. 1a AStG auch auf einen vierstufigen Konzern ausdehnt, so ist nicht recht einzusehen, warum nicht auch die indirekte Steueranrechnung für einen vier- oder mehrstufigen Konzern gewährt werden soll.

3. Gewinnthesaurisierung bei E

Gleichgültig in welchen Staaten D und E ansässig sind und wie ihre Einkünfte qualifiziert werden, stellen die Gewinnanteile

1) Vgl. BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 74.

2) Vgl. GEISS,W./GRÖTZINGER,S., (Außensteuergesetz), S. 16.

3) Vgl. STRIEGEL,G., (Steuerflucht), S. 206.

4) Vgl. MÜLLER,J.P., (Hinzurechnung), S. 988.

5) Vgl. WÖHRLE,W., (AStG), § 14 I.

6) Vgl. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 14 Anm. 97 ff.

7) Vgl. VOGEL,H., (Schwerpunkte), S. 1409; VOGEL,H., (Gestaltung), S. 471 f.

bei B schädliche Zwischeneinkünfte dar, die der deutschen Muttergesellschaft hinzugerechnet werden und von dieser voll zu versteuern sind. Diese Hinzurechnung erfolgt, weil die Bruttoerträge von B nicht ausschließlich oder fast ausschließlich aus Tätigkeiten i.S. des § 8 Abs. 1 Nr. 1-6 AStG oder Beteiligungen i.S. des § 8 Abs. 2 AStG stammen. § 13 AStG findet keine Anwendung.

Das hat weitreichende Konsequenzen für die Gewinnverwendungspolitik im vier- und mehrstufigen Konzern. Es zeigt sich, daß nur Gewinnausschüttungen von den aktiven Gesellschaften an die ihnen unmittelbar vorgeschalteten Gesellschaften begünstigt sind, bei weiterer Durchschüttung tritt volle Zugriffsbesteuerung ein, ohne daß im allgemeinen die Vergünstigungen des § 8 Abs. 2 AStG oder des § 13 Abs. 1 AStG eingreifen.

Besonders ungünstig ist diese Bestimmung, wenn der Gesellschaft B noch weitere, auf S. 359 nicht eingezeichnete, Gesellschaften nachgeschaltet sind und B innerhalb des Konzerns die Aufgabe einer Finanzdrehscheibe übernehmen soll.

Sollten B keine weiteren Gesellschaften außer D, E und C nachgeschaltet sein, so stellt sich die Frage nach Sinn und Zweck der Gesellschaft B. Es bleibt der Schutz, den die schweizerischen Unternehmen hinsichtlich der von ihnen gehaltenen Beteiligungen auch im Ausland genießen, es bleibt die Anonymität der hinter C stehenden Gesellschafter.

II. B und C sind aktiv tätige Gesellschaften

1.) Gewinnthesaurierung auf der Stufe von D und E

Sofern auch E ausschließlich gute Einkünfte hat, wird durch die Thesaurierung auf der untersten Konzernstufe verhindert, daß bei C schädliche Einkünfte entstehen. Eine Zugriffsbesteuerung kommt nicht in Frage. Ist E Zwischengesellschaft hinsichtlich eines Teiles oder der gesamten Einkünfte, so werden diese Einkünfte grundsätzlich der Gesellschaft A hinzugerechnet.

Hat eine ausländische Obergesellschaft aus eigener Geschäftstätigkeit ausschließlich gute Einkünfte, werden ihr aber im Rahmen

des § 14 AStG Zwischeneinkünfte zugerechnet, so ist es möglich, daß die für die Privilegien des § 19a Abs. 2 - 5 KStG, § 9 Nr. 7, 12 Abs. 3 Nr. 4 GewStG und § 102 Abs. 2 BewG gesetzten Grenzen überschritten werden. Es stellt sich die Frage, ob die Obergesellschaft hinsichtlich ihrer guten Einkünfte die eben erwähnten Privilegien noch beanspruchen kann. Die Frage muß verneint werden. Die Zwischeneinkünfte der nachgeschalteten Gesellschaften werden grundsätzlich wie eigene Einkünfte der Obergesellschaft behandelt. Das Gesetz enthält keinen Hinweis darauf, daß bezüglich der durch das AStRG geschaffenen Privilegien etwas anderes gelten soll. Darüber hinaus ist zu beachten, daß auch bei Ausschüttung der Untergesellschaften an die Obergesellschaft eine Anwendung der Privilegien des AStRG nicht möglich ist.¹⁾

2.) Gewinnthesaurierung bei C

C ist grundsätzlich Zwischengesellschaft für die von D und E ausgeschütteten Dividenden. Eine Zugriffsbesteuerung wird aber vermieden, wenn C Landes- oder Funktionsholding ist.. Darüber hinaus muß § 14 Abs. 1 AStG i.V. mit § 13 Abs. 1 AStG beachtet werden. Sind D bzw. E in Staaten ansässig, denen gegenüber die BRD in einem DBA das Schachtelprivileg zugestanden hat, so werden die Ausschüttungen an C nicht von der Zugriffsbesteuerung erfaßt. Andernfalls kommt nur die indirekte Steueranrechnung in Frage, wobei hinsichtlich der Gesellschaft E noch die Art der Bruttoerträge geklärt werden müßte.

3.) Gewinnthesaurierung bei B

Bei der geschilderten Ausgangslage kann B niemals Landesholding sein. Die Eigenschaft als Funktionsholding kann dagegen nicht von vornherein verneint werden. Es kommt vor allem darauf an, ob C trotz der Beteiligungserträge von D und E ausschließlich oder fast ausschließlich Bruttoerträge aus Tätigkeiten i.S. des § 8 Abs. 1 Nr. 1-6 AStG hat, was anhand des Einzelfalles und von Jahr zu Jahr neu zu prüfen ist.

1) Anderer Ansicht: WASSERMEYER, F., (Zwischengesellschaften), S. 340.

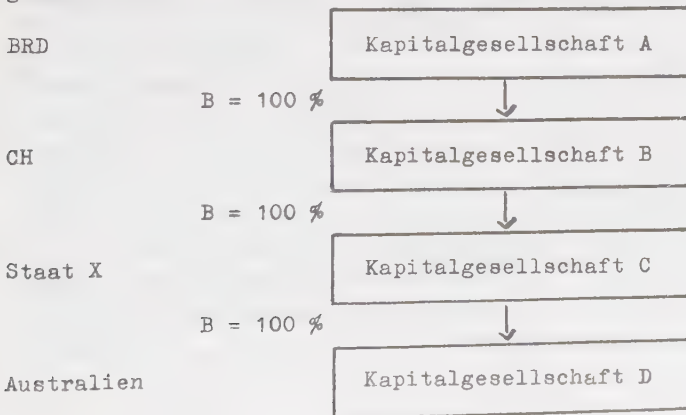
Dieser Ansicht kann man zustimmen, wenn man die Zugriffsbesteuerung und die Besteuerung der tatsächlich zugeflossenen Einkünfte durch § 19a Abs. 2-5 KStG als zwei getrennte Bereiche betrachtet, so daß von der Zugriffsbesteuerung keine Auswirkungen auf die indirekte Steueranrechnung ausgehen.

63 Die Ausschüttungspolitik

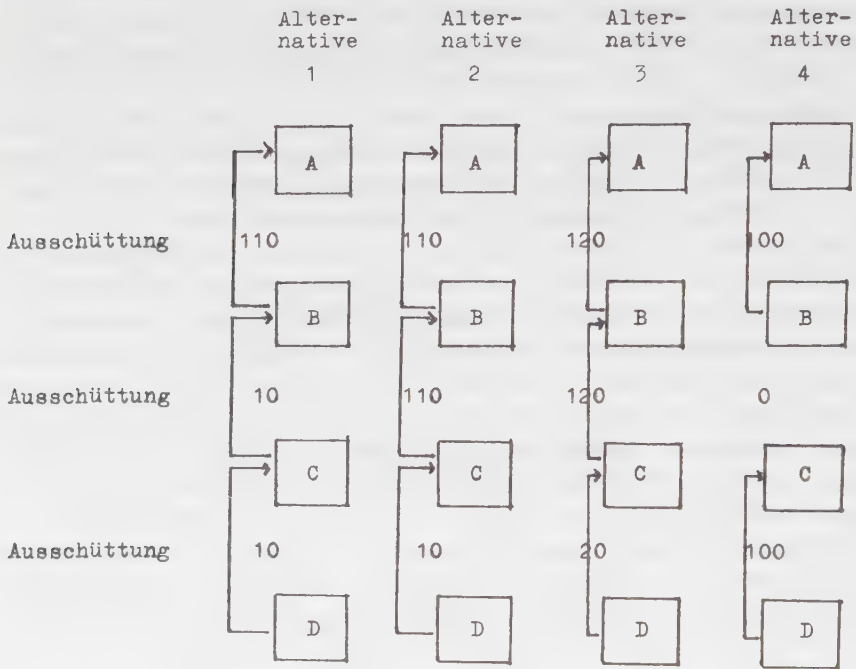
§ 8 Abs. 2 AStG begünstigt vornehmlich den dreistufigen Konzernaufbau, den vierstufigen Konzern dagegen nur, wenn die Gewinne spätestens auf der Stufe von C thesauriert werden. Wird weiter ausgeschüttet, so geht im allgemeinen sowohl die Vergünstigung nach § 8 Abs. 2 Nr. 1 als auch nach Nr. 2 AStG verloren.

Da die Qualifikation als Zwischengesellschaft sich jedoch immer nach den bezogenen Einkünften/Bruttoerträgen richtet, hat es die Konzernleitung in der Hand, in jenen Jahren eine begünstigte Durchschüttung vorzunehmen, in denen keine Gewinnanteile empfangen werden. Diese Möglichkeit muß als eines der wirksamsten Instrumente zur Vermeidung der Zugriffsbesteuerung in der Hand der Konzernleitung betrachtet werden. Durch diskontinuierliche Gewinnausschüttungen von aktiv tätigen Untereinheiten (Urenkelgesellschaften) an vorgeschaltete Einzelgesellschaften kann erreicht werden, daß letztere nur in bestimmten Jahren Zwischeneinkünfte haben, in anderen Jahren also gegenüber den ihnen vorgeschalteten Tochtergesellschaften das Kriterium der "fast ausschließlich" guten Einkünfte erfüllen.

Das folgende Beispiel macht deutlich, wie sich diese Möglichkeiten auf die Besteuerung auswirken, wobei aus Vereinfachungsgründen der Zeitfaktor unberücksichtigt bleiben soll.



Die Gesellschaften B, C und D sind aktiv tätig und erzielen aus diesen Tätigkeiten Bruttoerträge von jeweils 100. Keine Gesellschaft ist eine Funktionsholding. Aus Vereinfachungsgründen wird unterstellt, daß die Bruttoerträge mit den Einkünften identisch sind.



Bei der Alternative 1 kann man die Problematik der Zugriffsbesteuerung außer acht lassen, wenn man unterstellt, daß die von D ausgeschütteten Dividenden bis zur Muttergesellschaft durchgeschüttet werden. (Wie bereits oben erwähnt, bleibt der Zeitfaktor unberücksichtigt.) Die Gesellschaft A kann für die Ausschüttungen von B die Schachtelvergünstigung des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1b DBAS beanspruchen, da B "fast ausschließlich" Einkünfte i.S. des § 8 Abs. 1 Nr. 1 - 6 AStG hat, es kommt nicht darauf an, in welchem Staat C ansässig ist.

Bei der Alternative 2 kann die Problematik der Zugriffsbesteuerung aus den gleichen Gründen wie bei der Alternative 1 außer acht gelassen werden. Die Gesellschaft B hat nicht ausschließlich Einkünfte i.S. des § 8 Abs. 1 Nr. 1 - 6 AStG, sondern auch Einkünfte aus Beteiligungen. Es stellt sich nun die Frage, ob diese Beteiligungen solche i.S. des § 8 Abs. 2 AStG sind. Bereits eingangs wurde erwähnt, daß keine Gesellschaft die Qualifikation als Funktionsholding erfüllt. B kann nur Landesholding sein, wenn auch C in der Schweiz ansässig ist. Trifft dies zu, dann kann A für die Ausschüttungen der Gesellschaft B die Steuerfreistellung aufgrund des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1b DBAS verlangen. Ist C nicht in der Schweiz ansässig, dann sind die Voraussetzungen des § 19a Abs. 2 KStG nicht erfüllt, A kann nicht das Schachtelprivileg des DBAS beanspruchen. Im vorliegenden Fall steht A aber ein Antrag nach § 19a Abs. 5 KStG offen.

Die Alternative 3 unterscheidet sich von der Alternative 2 ausschließlich dadurch, daß nunmehr C Gewinnanteile in Höhe von 20 empfängt. Bei sonst gleicher Rechtslage wie in der Alternative 2, stellt sich aber die Frage, ob A weiterhin das Privileg des § 19a Abs. 5 KStG beanspruchen darf. Die Bruttoerträge von C bestehen zu 20/120 aus Dividenden. Damit ist die 10 %-Grenze überschritten, C hat nicht fast ausschließlich Bruttoerträge aus Tätigkeiten i.S. des § 8 Abs. 1 Nr. 1 - 6 AStG. Das Privileg des § 19a Abs. 5 KStG wird nicht gewährt. Ist C dagegen in Australien ansässig, so ist C Landesholding für die von D empfangenen Dividenden, die Vergünstigung des § 19a Abs. 5 KStG wird wieder gewährt.

Bei der Alternative 4 wird die Zugriffsbesteuerung vermieden, wenn es sich bei C um eine Landesholding handelt, C also in Australien ansässig ist. Die von B an A ausgeschütteten Dividenden sind bei letzterem dann steuerfrei aufgrund des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1b DBAS. Ist C dagegen nicht in Australien ansässig, sondern z.B. in Österreich oder Liechtenstein, so hat C Zwi-

scheneinkünfte, wenn die bezogenen Dividenden niedrig besteuert werden. Die Zwischeneinkünfte sind aufgrund des § 14 AStG der Obergesellschaft B zuzurechnen und werden von diesem der unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft A hinzuge-rechnet. Der HZB von 100 wird jedoch um die Ausschüttungen von B gemindert, so daß lediglich die Besteuerung der tatsäch-lich von B ausgeschütteten Dividenden verbleibt. Da B infolge der zugerechneten Einkünfte so behandelt wird, als hätte er Beteiligungserträge von D bezogen, entfällt für A die Möglich-keit der indirekten Steueranrechnung nach § 19a Abs. 2 KStG und damit die Möglichkeit das Schachtelprivileg des DBAS in Anspruch zu nehmen. Falls man der Ansicht ist, daß die im § 14 AStG verankerte Zurechnung die Gewährung der Schachtel-privilegien des § 19a Abs. 2-5 KStG nicht beeinflusst, kommt man zu einem anderen Ergebnis. Da dann hinsichtlich der tat-sächlichen Ausschüttung von B an A die indirekte Steueranrech-nung aufgrund des § 19a Abs. 2 KStG begehrt werden kann, steht auch der Gewährung des im DBAS verankerten Schachtelprivilegs nichts im Wege.

Allgemein läßt sich also feststellen, daß Ausschüttungen schwei-zerischer Tochtergesellschaften an ihre deutschen Muttergesell-schaften in jenen Jahren erfolgen sollten, in denen die Mutter-gesellschaften die indirekte Steueranrechnung begehren können.

7 Die Steuerbelastung der deutschen Anteilseigner
der Zwischengesellschaft

Die folgenden Beispiele sollen nochmals das Zusammenwirken von AStG, DBAS und indirekter Steueranrechnung verdeutlichen. Die Darstellung beschränkt sich dabei auf den dreistufigen Konzernaufbau, welcher den größten Teil der in der Praxis vorkommenden Konzernstrukturen umfaßt.¹⁾

71 Deutscher Eigentümer ist eine Kapitalgesellschaft

Die §§ 7 ff. AStG berücksichtigen in keiner Weise, ob es sich bei der unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft um eine Publikumsgesellschaft oder eine personenbezogene Gesellschaft handelt. Die steuerrechtliche Wertung der Ausschüttungen, welche die deutsche Kapitalgesellschaft vornimmt, hat durch das AStRG keine Änderung erfahren. Dennoch ist die Ausschüttungspolitik auch für die Zugriffsbesteuerung bedeutsam. Je nach Höhe der Ausschüttung ändert sich nämlich der Mischsteuersatz bei der deutschen Muttergesellschaft, was seinerseits Rückwirkungen hat auf die Anrechnungsmöglichkeit der ausländischen Steuern. Der Handlungsspielraum personenbezogener Kapitalgesellschaften ist hier naturgemäß größer, denn sie unterliegen keinem konstanten Ausschüttungsdruck wie das auf die großen Publikumsgesellschaften zutrifft.

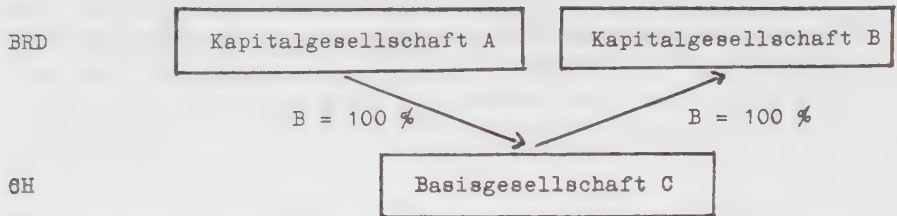
Ohne die damit verbundene Problematik zu verkennen, soll dennoch aus Vereinfachungsgründen in den folgenden Beispielen davon ausgegangen werden, daß die inländischen Kapitalgesellschaften ihren Gewinn in voller Höhe thesaurieren, so daß diese Gewinne immer mit dem Normalsteuersatz von 51 % besteuert werden.

Wenn daher in den folgenden Beispielen zwischen Thesaurierung und Gewinnausschüttung unterschieden wird, so ist damit immer die Gewinnverwendungspolitik der ausländischen Basisgesellschaft angesprochen.

1) Vgl. auch BACHEM, H., (Anrechnungsmethode), S. 163.

711 Gewinnthesaurierung

Beispiel 1



Im Jahre 1972 schüttet B an C Dividenden in Höhe von 100.000 DM aus, welche von C thesauriert wird. C hat keine weiteren Einkünfte. Wie gestaltet sich die Besteuerung bei A?

Hinsichtlich der Ausschüttungen von B an C kommt das DBAS zur Anwendung. Nach Art. 10 Abs. 3 DBAS, welcher bei der vorliegenden Beteiligungshöhe die Anwendung des Art. 10 Abs. 2 DBAS verhindert, beträgt die deutsche Quellensteuer höchstens 25 %. Zu beachten ist jedoch Art. 23 DBAS. Vorausgesetzt, C erfüllt die in Art. 23 Abs. 1 Buchst. a - d DBAS gemachten Bedingungen, so fehlt es im vorliegenden Fall doch an der erforderlichen Gewinnausschüttung i.S. des Buchst. e). C kann infolgedessen keine Entlastung von den deutschen Quellensteuern begehren. Damit bleibt es bei der deutschen Kapitalertragsteuer zuzüglich der Ergänzungsabgabe als endgültiger Steuerlast!¹⁾

Dividendenausschüttung	100.000
- Kapitalertragsteuer	25.000
Zufluß bei C	75.000
- Schweizerische Ertragsteuer	-

C ist deutsch beherrscht (§ 7 AStG) und hat passive Einkünfte, die einer niedrigen Besteuerung unterliegen (§ 8 AStG). Damit

1) Aus Vereinfachungsgründen bleibt die Ergänzungsabgabe unberücksichtigt.

sind die grundsätzlichen Voraussetzungen für die Zugriffsbesteuerung erfüllt. Der HZB beträgt 75.000 DM und gilt als am 1.1.1973 zugeflossen.

Aufgrund des § 13 Abs. 2 AStG werden die von B bezogenen Gewinnanteile jedoch vom HZB ausgenommen. Die Gewinnanteile unterliegen der Nachsteuer gemäß § 9 Abs. 3 KStG, auf die jene Steuer angerechnet wird, welche zu Lasten der ausländischen Gesellschaft von den Gewinnanteilen¹⁾ erhoben wurde.

Nachsteuer (36 % von 100.000)	=	36.000
- Deutsche Quellensteuer	=	<u>25.000</u>
Steuerschuld		11.000

Die gesamte Ertragsteuerlast ist demnach auf 51.000 angewachsen. (15.000 DM Körperschaftsteuer entrichtete B auf die ausgeschütteten Dividenden; 25.000 DM Kapitalertragsteuer bei Ausschüttung an C; 11.000 DM Körperschaftsteuer bei A.)

Durch die Einschaltung der schweizerischen Basisgesellschaft lassen sich somit keine steuerlichen Vorteile erzielen, denn bei Ausschüttung von B an A sind die deutschen Steuern auch nicht höher! Dem stehen aber die Kosten für die Errichtung und Unterhalt der Basisgesellschaft als Negativposten gegenüber. Eine zusätzliche Belastung entsteht durch die Gewerbesteuer- und Vermögensteuer, die zu vermeiden wäre, wenn die Anteile an B direkt durch A gehalten würden.

Sofern die Basisgesellschaft keine außersteuerlichen Vorteile aufweist, erscheint die Errichtung atypischer Basisgesellschaften in der Schweiz, die lediglich der Thesaurierung empfangener Dividenden dienen sollen, nicht gerechtfertigt. Auch die Darlehensvergabe von C an B und die daraus fließenden Zinszahlungen rechtfertigen nicht die Errichtung einer atypischen Basisgesell-

1) Angerechnet wird auch die schweizerische Vermögensteuer, welche auf das den Dividendenzahlungen zugrunde liegende Vermögen entfällt. Sie soll hier unberücksichtigt bleiben. Sie ändert die Gesamtsteuerlast nur, sofern sie größer als 11.000 DM ist.

schaft. Lizenzzahlungen von B an C werden nur dann nicht von der Zugriffsbesteuerung erfaßt, wenn C eigene Forschungs- oder Entwicklungsarbeit auswertet, was auf atypische Basisgesellschaften meistens nicht zutrifft.

Das folgende Beispiel zeigt die Besteuerung der Lizenzzahlungen, welche B an C leistet:

Lienzzahlungen	100.000
- Deutsche Quellensteuer ¹⁾ (§ 50a Abs. 4b EStG)	25.000
Zufluß bei C	75.000
- Schweizerische Ertragsteuer ²⁾ (25 %)	18.750
HZB nach § 10 Abs. 1 AStG	56.250

A stellt Antrag auf Steueranrechnung (§ 12 AStG)

51 % KSt von 100.000	51.000
- Steueranrechnung	43.750
Steuerschuld	7.250

Zusätzlich fallen an: Gewerbekapital- und Vermögensteuer.³⁾ Im Gegensatz zum vorhergehenden Beispiel ist auf den HZB auch Gewerbeertragsteuer zu entrichten. Als Bemessungsgrundlage für die Gewerbeertragsteuer dient der erhöhte HZB (100.000).⁴⁾

Die beiden Alternativen: Dividenden- oder Lizenzzahlungen sind nur beschränkt miteinander vergleichbar, da Dividenden und Lizenzen vor ihrer Ausschüttung/Zahlung bei B unterschiedlich besteuert werden.

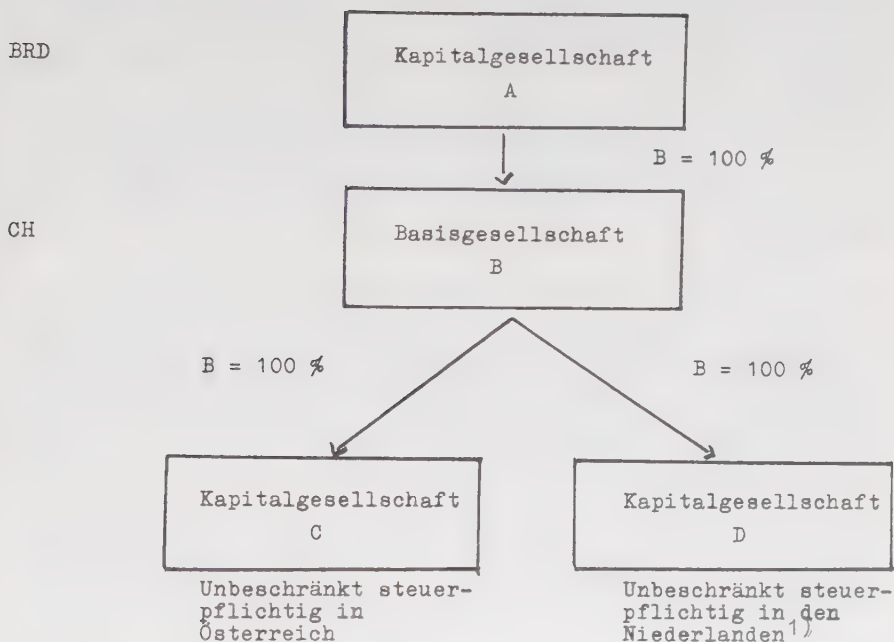
1) Ohne Berücksichtigung der Ergänzungsabgabe. Die deutsche Kapitalertragsteuer wird nicht erstattet, da die Gesellschaft B nicht den Bedingungen des Art. 23 DBAS gerecht wird.

2) Vgl. Art. 24 Abs. 2 Nr. 3 DBAS.

3) Vgl. HEINZE, W., (Einzelfragen), S. 20 ff.

4) Vgl. S. 311 dieser Arbeit.

Beispiel 2



Die Gesellschaften C und D haben ausschließlich Einkünfte i.S. des § 8 Abs. 1 Nr. 1 - 6 AStG. B ist eine reine Holdinggesellschaft (keine Funktionsholding).

Es wird zunächst der Sachverhalt betrachtet, der sich aus der Gestaltung A - B - D ergibt.

D schüttet an B Dividenden in Höhe von 100.000 aus. Dieser Betrag wird von B thesauriert. Die Niederlande behalten eine Kapitalertragsteuer von 25 % ein, die nicht reduziert wird, da B den Bedingungen des BRB vom 14.12.1962 nicht angepaßt wird.

Dividendenausschüttung	100.000
- Quellensteuer	25.000
	75.000
Zufluß bei B	
- Schweizerische Ertragsteuer	-

1) Die Besonderheiten des DBA CH-NL bleiben im weiteren Verlauf der Arbeit unberücksichtigt.

B ist Zwischengesellschaft für die empfangenen Dividenden. Da B deutsch beherrscht ist, sind somit die Voraussetzungen für die Zugriffsbesteuerung erfüllt.

Aufgrund der §§ 10, 12 AStG hat A einen HZB von 75.000 bzw. 100.000 zu versteuern. Von Bedeutung ist jedoch § 13 AStG, der auf das DBA BRD-Niederlande verweist. Nach diesem DBA wären die Dividenden von der deutschen Steuer befreit, sofern D direkt an A ausgeschüttet hätte. Die Dividenden sind daher vom HZB auszunehmen.

Vergünstigungen bei der Gewerbekapitalsteuer und im Rahmen des BewG werden aber nicht gewährt, da beide Normen voraussetzen, daß B für die empfangenen Beteiligungserträge Landes- oder Funktionsholding ist. Auch die Schachtelprivilegien für die Enkelgesellschaft kommen nicht in Betracht, da diese voraussetzen, daß B die empfangenen Gewinne an A weiterleitet.

Die Zwischenschaltung der Basisgesellschaft B ist also mit Nachteilen verbunden, denn wenn A die Anteile an D direkt hält, fließen auch die Dividenden direkt an A. Aufgrund des DBA BRD-Niederlande beträgt die Quellensteuer dann lediglich 10 %. Auch die Gewerbekapital- und Vermögensteuer für die Anteile an D entfallen dann!

Nunmehr zum Sachverhalt, wie er durch die Gestaltung A - B - C zum Ausdruck kommt. Es sei wieder unterstellt, daß C eine Dividende in Höhe von 100.000 DM an B ausschüttet, die Quellensteuer hierauf beträgt 20 %. B thesauriert die empfangene Dividende. Der Dividendenzufluß bei B beträgt mithin 80.000.

B ist Zwischengesellschaft für die von C ausgeschütteten Dividenden. Da B deutsch beherrscht ist, steht einer Zugriffsbesteuerung nichts im Wege.

§ 13 Abs. 1 Nr. 1b und Nr. 2 AStG gewährt jedoch jene Vergünstigungen, wie sie auch bei unmittelbarer Ausschüttung von C an A gewährt werden, d.h., die indirekte Steueranrechnung nach

§ 19a Abs. 2 KStG und Befreiung von der Gewerbebeertragsteuer. Unterstellt man, daß die von C ausgeschütteten Dividenden mit 50.000 österreichischer Körperschaftsteuer belastet sind, so folgt daraus:

51 % Körperschaftsteuer v.	150.000	= 76.500
- Österreichische KSt	50.000	
- Österreichische Quellenst.	20.000	
	<u>70.000</u>	
Steueranrechnung	70.000	70.000
Steuerschuld		<u>6.500</u>

Die unmittelbare Anbindung von C an A ist auch hier günstiger, da dann die Schachtelprivilegien bei der Gewerkekapiial- und Vermögensteuer beansprucht werden können. Im vorliegenden Beispiel ist weder eine Privilegierung hinsichtlich der Tochtergesellschaft (B), noch eine Privilegierung hinsichtlich der Enkelgesellschaft (C), möglich.

Unter steuerlichen Aspekten erweist sich die Einschaltung der Gesellschaft B, zum Zwecke der Gewinnthesaurierung als nachteilig.

Geht man allerdings von der Voraussetzung aus, daß B im Verhältnis zu C Funktionsholding ist, so ergeben sich andere Steuerlasten. Die Zugriffbesteuerung unterbleibt, d.h. die an B ausgeschütteten Dividenden werden lediglich mit der österreichischen Quellensteuer belastet. Die Summe aus österreichischer Körperschaftsteuer und Quellensteuer beträgt dann 70.000. Bei unmittelbarer Anbindung an A beträgt die Steuerlast 76.500! A kann auch bei der mittelbaren Beteiligung über die Funktionsholding die Privilegien des GewStG und BewG beanspruchen!

Ist B Funktionsholding im Verhältnis zu D, so kann A zwar die Vergünstigungen des GewStG und BewG in Anspruch nehmen, an der hohen niederländischen Quellensteuer im Vergleich zum unmittelbaren Dividendenbezug durch A, ändert sich jedoch nichts.

712 Gewinnausschüttung

Beispiel 1a: Sachverhalt wie im Beispiel 1 (S. 372)

Schüttet die Gesellschaft C die empfangenen Dividenden in voller Höhe an A aus, so wird die Basis jeder steuerlichen Funktion beraubt.

Ausschüttung von B	100.000	
- Quellensteuer	25.000	
Dividendenzufluß bei C	75.000	
- Schweizerische Ertragsteuer	-	
Ausschüttung an A	75.000	
- Schweizerische Quellensteuer	11.250	
Dividendenzufluß bei A	63.750	
- Körperschaftsteuer		
51 % von 75.000 =	38.250	
-Quellensteuer =	11.250	
	27.000	27.000
Dividenden nach Steuern		36.750

Bei diesem Beispiel ist die Körperschaftsteuer von B für die ausgeschütteten Gewinnanteile noch nicht berücksichtigt.

Bei unmittelbarer Anbindung von B an A werden die ausgeschütteten Dividenden dagegen wesentlich geringer belastet, da das Schachtelprivileg des § 9 KStG zur Anwendung kommt.

Die Schachtelprivilegien des § 19a Abs. 2-5 KStG können nicht gewährt werden, ebensowenig jene des GewStG und BewG.

Beispiel 2a: Sachverhalt wie im Beispiel 2 (S. 375)

Zunächst sei wieder die Unternehmensgestaltung auf der Linie A - B - D betrachtet. Es wird unterstellt, daß B die von D empfangenen Dividenden in voller Höhe an A weiterleitet. B kann somit die Vergünstigungen des DBA Schweiz-Niederlande

in Anspruch nehmen, sofern der BRB vom 14.12.1962 beachtet wird. Bei wesentlichen Beteiligungen verbleibt dem Quellenstaat keine Abzugsteuer bei den Dividenden.

Ausschüttung von D	100.000
- Niederländische Quellensteuer	-
Dividendenzufluß bei B	<u>100.000</u>
- Schweizerische Ertragsteuer	-
Ausschüttung an A	<u>100.000</u>
- Schweizerische Quellensteuer	<u>15.000</u>
Dividendenzufluß bei A	85.000

Die Besteuerung dieser Dividenden richtet sich zunächst nach Art. 24 Abs. 1 DBAS. Die BRD gewährt nicht das internationale Schachtelprivileg, da B nicht den Voraussetzungen des § 19a Abs. 2 KStG gerecht wird. In Betracht kommt jedoch § 19a Abs. 5 KStG. Dieser verweist auf das DBA BRD-Niederlande, welches das internationale Schachtelprivileg vorsieht. Die Dividenden sind also in der BRD von der Gewerbeertragsteuer und Körperschaftsteuer befreit. Hinsichtlich der Enkelgesellschaft D kann auch die Vergünstigung bei der Gewerbekapital- und Vermögensteuer beansprucht werden.

Als Ertragsteuerlast bleiben somit 15.000 DM Quellensteuern erhalten, während bei unmittelbarer Anbindung von D an A nur Quellensteuern in Höhe von 10.000 entstehen!

Das eben geschilderte Beispiel soll nun dahingehend modifiziert werden, daß B nur noch 25.000 der erhaltenen Dividenden durchschüttet und den Rest thesauriert. Damit wird B dem BRB vom 14.12.1962 gerecht, welcher eine 25 %ige Gewinnausschüttung vorsieht. Gleichzeitig aber bleibt die Reduzierung der niederländischen Quellensteuer in vollem Umfang aufrecht erhalten.

Ausschüttung von D	100.000
- Niederländische Quellenst.	-
Dividendenzufluß bei B	100.000
- Schweizerische Ertragsteuer	-
Verbleibende Dividende	100.000
Ausschüttung an A	25.000
- Schweizerische Quellenst.	3.750
Dividendenzufluß bei A	21.250

Diese Dividenden sind aufgrund des § 19a Abs. 5 KStG i.V. mit dem DBA BRD-Niederlande in der BRD steuerfrei. Zwar unterliegen die nicht ausgeschütteten Einkünfte (75.000) grundsätzlich der Zugriffsbesteuerung, nach § 13 Abs. 1 AStG bleiben diese Gewinnanteile jedoch von der Zugriffsbesteuerung verschont.

Die Vorteile der Basisgesellschaft liegen hier offensichtlich in ihrer "Teil-Thesaurierungsfunktion." Letztlich ist die Steuerersparnis, die durch die Einschaltung von B entsteht, darauf zurückzuführen, daß die Schweiz mit den Niederlanden ein günstigeres DBA abgeschlossen hat als die BRD.

Die Schachtelvergünstigungen bei der Gewerbekapital- und Vermögensteuer können nicht beansprucht werden, da es an der Gewinndurchleitung seitens B fehlt! Der verbleibende Vorteil ist immer noch groß genug, um den Einsatz der Basisgesellschaft auch unter steuerlichen Aspekten zu rechtfertigen, insbesondere dann, wenn die thesaurierten Gewinne und dementsprechend die Ertragsteuerersparnis hoch, die deutsche Vermögensteuer und Gewerbekapitalsteuer, welche auf die B-Aktien entfällt, aber niedrig ist. Es ist immer zu bedenken, daß die Gewerbekapital- und Vermögensteuer bei unmittelbarer Anbindung von D an A entfällt.

Nunmehr ist die Besteuerung für die Unternehmenskette A-B-C zu prüfen. Es wird zunächst wieder unterstellt, daß Volldurchschüttung von C bis A erfolgt.

Ausschüttung von C	100.000
- Österreichische Quellensteuer	-
Dividendenzufluß bei B	100.000
- Schweizerische Ertragsteuer	-
Ausschüttung an A	100.000
- Schweizerische Quellensteuer	15.000
Dividendenzufluß bei A	85.000

Die indirekte Steueranrechnung nach § 19a Abs. 2 KStG scheidet aus, folglich wird auch das Schachtelprivileg des DBAS nicht gewährt. Anzuwenden ist aber § 19a Abs. 5 KStG, welcher i.V. mit § 19a Abs. 2 KStG die Anrechnung der österreichischen Körperschaftsteuer vorsieht. (§ 19a Abs. 5 KStG verweist auf die Rechtslage, die bestehen würde, wenn C direkt an A ausschütten würde.) Die ausgeschütteten Dividenden sind mit österreichischen Körperschaftsteuern in Höhe von 50.000 belastet.

51 % Körperschaftsteuer von 150.000	=	76.500
- Österreichische KSt	50.000	
- Schweizerische Quel.St.	15.000	
	<u>65.000</u>	<u>65.000</u>
Steuerschuld		11.500

Die Gesamtbelastung der ausgeschütteten Dividenden beträgt also 26.500. Die Privilegien bei der Gewerbekapital-, Gewerbeertrag- und Vermögensteuer werden für die Einzelgesellschaft gewährt.

Nunmehr sei unterstellt, daß B lediglich 25 % der erhaltenen Dividende an A durchschüttet, den Rest aber thesauriert

Ausschüttung von C	100.000
- Österreichische Quellensteuer	-
Dividendenzufluß bei B	100.000
- Schweizerische Ertragsteuer	-
Ausschüttung an A	25.000
- Schweizerische Quellensteuer	3.750
Dividendenzufluß bei A	21.250

B erfüllt die Voraussetzungen des § 19a Abs. 2 KStG nicht, deshalb kann auch das Schachtelprivileg des DBAS nicht gewährt werden. Allerdings kann A den Antrag nach § 19a Abs. 5 KStG stellen:

51 % KSt von 37.500	= 19.125
- Österreichische KSt 12.500	
- Schweiz. Quellenst. 3.750	
<u>16.250</u>	<u>16.250</u>
Deutsche KSt auf Dividendenzufluß	2.875

Die nicht ausgeschütteten Dividenden (75.000) unterliegen der Zugriffsbesteuerung, wobei § 13 Abs. 1 Nr. 1b AStG zu beachten ist:

51 % KSt von 112.500	= 57.375
- Österreichische KSt	<u>37.500</u>
Deutsche KSt im Rahmen der Zugriffsbesteuerung	19.875

Die von C ausgeschütteten Dividenden werden also auch hier mit 26.500 besteuert. (Deutsche KSt + schweizerische Quellensteuer) Das Schachtelprivileg bei der Gewerbekapital- und Vermögensteuer kann nicht beansprucht werden, da B die empfangenen Dividenden nicht voll ausschüttet.

Obwohl die Schweiz mit den Niederlanden und Österreich nahezu identische Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, was die Reduzierung der Quellensteuern angeht, ist die Steuerbelastung für die inländische Kapitalgesellschaft unterschiedlich. Die Teil-Thesaurierung der von der österreichischen Kapitalgesellschaft bezogenen Dividenden bringt für die deutsche Muttergesellschaft keine Vorteile gegenüber der vollen Durchschüttung, sondern nur Nachteile, da einzelne Schachtelvergünstigungen bei Teil-Thesaurierung nicht gewährt werden.

Unterstellt man, daß B Funktionsholding hinsichtlich C ist, so ergibt sich folgende Steuerlast.

Vollausschüttung bis A

Ausschüttung von C	100.000
- Österreichische Quellensteuer	-
Dividendenzufluß bei B	100.000
- Schweizerische Ertragsteuer	-
Ausschüttung an A	100.000
- Schweizerische Quellensteuer	15.000
Dividendenzufluß bei A	85.000

In der BRD erfolgt Steuerfreistellung für die bezogene Dividende (Art. 24 Abs. 1 Nr. 1b DBAS).

Die Steuerlast ist damit wesentlich geringer, als wenn A unmittelbar an C beteiligt wäre und C voll ausschütten würde.

(Der Unterschied beträgt 11.500)

Teilausschüttung von 25 % an A

Ausschüttung an A (von B)	25.000
- Schweizerische Quellensteuer	3.750
Dividendenzufluß bei A	21.250

Die tatsächlich ausgeschütteten Dividenden unterliegen in der BRD keiner Steuer (Art. 24 Abs. 1 Nr. 1b DBAS). Die Zugriffsbesteuerung wird vermieden, da B Funktionsholding ist.

In beiden Fällen können die Privilegien des GewStG und BewG beansprucht werden.

72 Deutscher Eigentümer ist eine natürliche Person

Bei sonst gleichem Sachverhalt wie im Pkt. 71 (S. 371 ff.) soll nunmehr unterstellt werden, daß A eine natürliche, in der BRD unbeschränkt steuerpflichtige Person ist, die bereits aufgrund anderer Einkünfte dem Einkommensteuerspitzensatz von 53 % unterliegt. Wenn die Beteiligung an der ausländischen Basisgesellschaft im Privatvermögen gehalten wird, entfällt die Gewerbesteuer.

Beispiel 1b: Sachverhalt wie im Beispiel 1 (S. 372)

Der Dividendenzufluß bei C beträgt wiederum 75.000. Thesauriert C die empfangenen Dividenden, so unterliegt A der Zugriffsbesteuerung. Aufgrund der §§ 7,8 AStG ist A steuerpflichtig für die Zwischeneinkünfte von C. Die Bemessungsgrundlage für die ESt beträgt entweder 75.000 (§ 10 Abs. 1 AStG) oder 100.000 (§ 12 AStG) mit Anrechnung der deutschen Quellensteuer. Die zweite Möglichkeit ist für A günstiger, so daß sich eine deutsche Einkommensteuerschuld von 53.000 abzüglich 25.000 = 28.000 ergibt. Somit läßt sich auch in diesem Fall kein Vorteil aus der Einschaltung der Basisgesellschaft erzielen.

Beispiel 1c: Sachverhalt wie im Beispiel 1a (S. 378)

Die an A ausgeschüttete Bruttodividende beträgt wiederum 75.000

53 % Einkommensteuer von 75.000	=	39.750
- Schweizerische Quellensteuer (Anrechnung aufgrund von Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBAS i.V. mit § 34 c EStG)		11.250
Einkommensteuerschuld		28.500

Gesamte Ertragsteuerlast somit DM 64.750 (Kapitalertragsteuer bei Ausschüttung von B an C = 25.000; Schweizerische Quellensteuer 11.250; Deutsche Einkommensteuer 28.500)

Die Einschaltung der Basisgesellschaft bringt bei Thesaurierung keine ertragsteuerlichen Vorteile, bei Gewinndurchschüttung aber regelmäßig ertragsteuerliche Nachteile.

Beispiel 2b: Sachverhalt wie im Beispiel 2 (S. 375)

Zunächst wird wieder die Unternehmenskette A - B - D betrachtet. Der Dividendenzufluß bei B beträgt wiederum 75.000. Im Rahmen der Zugriffsbesteuerung werden die Zwischeneinkünfte von B (100.000) von der deutschen Einkommensteuer erfaßt. Der Antrag nach § 12 AStG bringt die geringeren Steuerlasten mit sich.

53 % Est von 100.000	= 53.000
- Anrechnung der niederl. Quellensteuer	= 25.000
Einkommensteuerschuld	<u>28.000</u>

Ist B Funktionsholding hinsichtlich D, so entfällt die Problematik der Zugriffsbesteuerung, da B dann keine Zwischeneinkünfte hat.

Nunmehr ist die Besteuerung hinsichtlich der Unternehmenskette A - B - C zu prüfen. Der Dividendenzufluß bei B beträgt wiederum 80.000 (Vgl. S. 376). B ist Zwischengesellschaft für die von C empfangenen Dividenden. A unterliegt der Zugriffsbesteuerung, er stellt den Antrag nach § 12 AStG.

53 % Est von 100.000	= 53.000
- Anrechnung der österreichischen Quellensteuer	= 20.000
Einkommensteuerschuld	<u>33.000</u>

Ist B Funktionsholding hinsichtlich C, dann entfällt die Zugriffsbesteuerung, da B in diesem Fall keine Zwischeneinkünfte hat.

Beispiel 2c: Sachverhalt wie im Beispiel 2a (S. 378 f.)

In der Unternehmenskette A - B - D ergibt sich folgende Steuerlast: Die Ausschüttung von B an A beträgt wiederum 100.000, wovon eine schweizerische Quellensteuer von 15.000 einbehalten wird.

53 % Est von 100.000	= 53.000
- Anrechnung der schweizerischen Quellensteuer	= 15.000
Einkommensteuerschuld	<u>38.000</u>

Schüttet B mindestens 25 % der von D erhaltenen Dividende aus, so wird die niederländische Quellensteuer nicht erhoben. Hinsichtlich der tatsächlich an A ausgeschütteten Dividenden greift das DBAS ein, die ausgeschütteten Dividenden werden also mit 53 % EST belastet. Für die bei B thesaurierten Gewinnanteile ist im Rahmen der Zugriffsbesteuerung ebenfalls 53 % Einkommensteuer zu entrichten.

Bei der Unternehmenskette A - B - C ergibt sich die gleiche Steuerlast. Die Ausschüttung von B an A beträgt ebenfalls 100.000. Die einbehaltene schweizerische Quellensteuer von 15 % kann auf die deutsche EST angerechnet werden.

Sofern die Anteile an der ausländischen Basisgesellschaft nicht im Privatvermögen, sondern Betriebsvermögen gehalten werden, fällt grundsätzlich Gewerbebeertrag- und Gewerbekapitalsteuer an. Eine Vermeidung dieser Steuern ist nur in dem durch § 9 Nr.7 und § 12 Abs. 3 Nr. 4 GewStG vorgezeichneten Umfang möglich und folgt den gleichen Kriterien, die auch für inländische Kapitalgesellschaften als Eigentümer ausländischer Basisgesellschaften gelten.

Im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften läßt sich die Vermögensteuer für ausländische Beteiligungen aber niemals vermeiden, gleichgültig welche Gewinnverwendungspolitik der Konzern betreibt.

8 Kritische Wertung der Steuervorteile durch Basisgesellschaften

Die Errichtung einer schweizerischen Basisgesellschaft zum Zwecke der Steuervermeidung kann im Grunde genommen nur anhand des konkreten Einzelfalles befürwortet oder abgelehnt werden, da die Fülle der Einflußfaktoren, welche die deutschen Eigentümer zu beachten haben, eine generelle Wertung erschweren. Vor allem Gesellschaften, welche gemischten Tätigkeiten nachgehen, neben aktiven Einkünften auch passive Einkünfte erzielen (werden), sowie tiefgestufte Konzerne schließen eine allgemeine Beurteilung praktisch aus. Das Verhältnis von guten Einkünften zu Zwischeneinkünften, die Gewinnverwendungspolitik der Konzernunternehmen, die Möglichkeit, Dividendenzahlungen durch Zins- und Lizenzzahlungen zu ersetzen, der Standort der Konzerngesellschaften, die zwischen den Staaten bestehenden DBA, die Möglichkeiten des Verlustausgleichs und eine Fülle anderer Faktoren, welche alle die steuerliche Gesamtbelastung des Konzerns beeinflussen können, sind im Einzelfall für eine Standortentscheidung ausschlaggebend.

Wenn im folgenden dennoch eine kurze Beurteilung der heutzutage vorherrschenden Basisgesellschaften gegeben wird, so können damit nur allgemeine Tendenzen aufgezeigt werden.

Atypische Basisgesellschaften

Die Einschaltung einer atypischen schweizerischen Vermögensverwaltungsgesellschaft bringt keine steuerlichen Vorteile. Die von der Basis vereinnahmten Dividenden werden auf jeden Fall mit dem für die Spitzeneinheit geltenden Steuersatz belastet, gleichgültig, ob es sich bei der Spitzeneinheit um eine natürliche oder juristische Person handelt (S. 372 f. und S. 384). Während es in der Vergangenheit möglich war, Gewinne einer schweizerischen Basis-GmbH steuerfrei an den deutschen Gesellschafter ausschütten zu lassen, besteht diese Möglichkeit nach dem DBAS 71 nicht mehr.

Auch atypische schweizerische Patentverwertungsgesellschaften haben ihre steuerlichen Vorteile verloren. Infolge der Zugriffsbesteuerung werden die von den deutschen Grundeinheiten an die Basis entrichteten Lizenzen mit jenen Steuersätzen belastet, wie sie auch für die inländische Spitzeneinheit gelten.

Die Schachtelprivilegien des GewStG und BewG sind gegenüber atypischen Basisgesellschaften regelmäßig nicht anwendbar, ebenso wenig gegenüber den diesen Basen nachgeschalteten Grundeinheiten.

Bei direkter Anbindung der Grundeinheiten an die Spitzeneinheit sind die Steuerlasten demzufolge geringer als bei Zwischenschaltung einer Basisgesellschaft.

Typische Basisgesellschaften

Die Einschaltung einer typischen Vermögensverwaltungsgesellschaft zwischen Spitzeneinheit und aktiv tätigen Grundeinheiten erscheint steuerlich nur dann sinnvoll, wenn die Grundeinheiten überhaupt Gewinne ausschütten. Trifft dies nicht zu, so bringt auch eine Basisgesellschaft keine Vorteile, denn die Gewinnthesaurierung in aktiv tätigen Gesellschaften ist auch nach Inkrafttreten des ASTG steuerunschädlich.

Sofern die in Drittstaaten ansässigen Grundeinheiten Gewinne ausschütten, ist die Beurteilung der schweizerischen Basis von verschiedenen Faktoren abhängig. Gewährt das DBA BRD-Drittstaat das internationale Schachtelprivileg, so wäre auch im Verhältnis Grundeinheit-Spitzeneinheit eine Freistellung der ausgeschütteten Gewinne von der deutschen Steuer möglich, wenn die Spitzeneinheit eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft ist. Der Vorteil der schweizerischen Basis folgt dann u.U. aus dem DBA Schweiz-Drittstaat, wenn dieses eine höhere Quellensteuerentlastung vorsieht, als das entsprechende DBA mit der BRD.

Auffallend ist die unterschiedliche steuerliche Behandlung der von den Grundeinheiten ausgeschütteten und bei den Basisgesell-

schaften thesaurierten Dividenden im Rahmen der Zugriffsbesteuerung, je nachdem ob die Spitzeneinheit eine natürliche oder juristische Person ist. Vergleicht man das Beispiel auf S. 375 f. mit dem Beispiel auf S. 385, so zeigt sich, daß die Dividenden im ersten Beispiel mit 25 %, im zweiten Beispiel dagegen mit 53 % belastet werden.¹⁾ Angesichts dieser Tatsache wird empfohlen, Auslandsbeteiligungen über zwischengeschaltete inländische Kapitalgesellschaften zu halten.²⁾ Man wird dieser Empfehlung zustimmen müssen, unter dem Vorbehalt, daß eine derartige Konstruktion nicht durch die Vorschriften des StAnpG zunichte gemacht wird. Keinesfalls aber darf die Errichtung einer inländischen Holding über die Nachteile hinwegtäuschen, die allgemein durch Gewinnthesaurierung in ausländischen Basisgesellschaften entstehen, denn in dem Beispiel auf S. 375 f. ist eine unmittelbare Anbindung der Grundeinheit an die Spitzeneinheit steuerlich günstiger. Sofern die schweizerische Basisgesellschaft jedoch dem BRB vom 14.12.1962 angepaßt wird, was voraussetzt, daß 25 % der begünstigten Einkünfte der Basis an die Spitzeneinheit ausgeschüttet werden, kann die Einschaltung einer Basisgesellschaft gegenüber der unmittelbaren Anbindung an die Muttergesellschaft vorteilhaft sein. (Vgl. S. 380). Die Spitzeneinheit kann keinerlei Schachtelprivilegien bei der Gewerbekapital- und Vermögensteuer beanspruchen, wohl aber bei der unmittelbaren Anbindung der Grundeinheit an die Spitzeneinheit.

Sind die Grundeinheiten in einem Staat ansässig, mit dem die BRD kein DBA abgeschlossen hat, bzw. ein DBA, das nur Steueranrechnung vorsieht, so lassen sich durch volle Thesaurierung der Gewinne bei der Basis keine Steuervorteile erzielen, gleichgültig, wie günstig das DBA Schweiz-Drittstaat in diesem Fall auch sein mag. (Vgl. S. 377). Auch eine Anpassung der Basisgesellschaft an die Bedingungen des BRB vom 14.12.1962 kann sich dann nicht vorteilhaft auswirken (Vgl. S. 381 f.).

1) Die Gewerbesteuer ist dabei allerdings außer acht gelassen worden. Sofern die Spitzeneinheit eine natürliche Person ist und die Beteiligung im Privatvermögen hält, entfällt die Gewerbesteuer. Juristische Personen haben keine Möglichkeit, der Gewerbesteuer zu entgehen.

2) Vgl. VOGEL, H., (Schwerpunkte), S. 1408; VOGEL, H., (Gestaltung), S. 467; FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (ASTg), § 13 Anm. 65.

Die Einschaltung einer inländischen juristischen Person erscheint für diesen Fall überflüssig, da die Steuerbelastung der von den Grundeinheiten an die Basis ausgeschütteten Dividenden statt auf das deutsche Einkommensteuerniveau auf das deutsche Körperschaftsteuerniveau angehoben wird.

Entscheidende Vorteile lassen sich u.U. aus einer Umstrukturierung eines Konzerns erzielen. Hält z.B. eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft Anteile an zwei aktiv tätigen Grundeinheiten in Österreich und der Schweiz unmittelbar, so können nur die Ausschüttungen der schweizerischen Grundeinheit von der deutschen Körperschaftsteuer befreit werden. Wird nunmehr die österreichische Grundeinheit der schweizerischen Gesellschaft nachgeschaltet, so daß die Spitzeneinheit nur noch mittelbar an der österreichischen Gesellschaft beteiligt ist, dann sind Gewinnausschüttungen der österreichischen Gesellschaft am DBA Schweiz-Österreich zu werten, welches die vollständige Reduzierung der Quellensteuer vorsieht.¹⁾ Die Zugriffsbesteuerung wird vermieden, wenn die schweizerische Gesellschaft in die Position einer Funktionsholding (§ 8 Abs. 2 Nr. 2 AStG) rückt. Das gilt selbstverständlich nicht nur im Verhältnis Schweiz-Österreich. Der "Ausbau" schweizerischer Basisgesellschaften zu Funktionsholdings, welche die an sie ausgeschütteten Dividenden wirksam von der deutschen Besteuerung abschirmen, muß deshalb als eines der wirksamsten Mittel verstanden werden, die Auslandstätigkeit eines Konzerns unter dem Blickwinkel des AStG neu zu ordnen. § 8 Abs. 2 AStG setzt, im Gegensatz zu § 13 AStG, nicht voraus, daß die inländische Spitzeneinheit eine juristische Person ist. Auch inländische Personengesellschaften können also ihre Auslandsbeteiligungen neu gliedern, ohne eine inländische Kapitalgesellschaft zwischen sich und die schweizerische Basisgesellschaft schalten zu müssen.

Diese Neuordnung kann nicht durch alleinige Umstrukturierung der Beteiligungsverhältnisse erreicht werden, sondern verlangt

1) Vorausgesetzt, die schweizerische Gesellschaft erfüllt die Bedingungen des BRB vom 14.12.1962.

die Übertragung echter Wirtschaftstätigkeit von den Grundeinheiten oder der Spitzeneinheit auf die Basisgesellschaft.¹⁾ Es ist zu erwarten, daß die deutsche Finanzverwaltung durch eine äußerst restriktive Auslegung des § 8 Abs. 2 Nr. 2 AStG versuchen wird, den unternehmerischen Spielraum einzuengen.

Was nun z.B. typische Patentverwertungsgesellschaften betrifft, so läßt sich feststellen, daß in den meisten DBA die Quellensteuern vollständig beseitigt werden, so daß nur noch die Besteuerung des Wohnsitzstaates verbleibt. Die schweizerischen DBA weisen in dieser Beziehung keine Vorteile gegenüber den deutschen DBA auf.

Die Steuerbelastung der von Grundeinheiten an die Basis entrichteten Lizenzgebühren wird durch die Zugriffsbesteuerung immer auf das deutsche Steuerniveau angehoben, da die Ausnahmen der §§ 8 Abs. 2 und 13 AStG nur Beteiligungserträge betreffen. Die unmittelbare Patentverwertung durch die Spitzeneinheit ist auch für diese Fälle günstiger, da bei mittelbarer Patentverwertung über Basisgesellschaften die Vorteile der Schachtelprivilegien des GewStG und BewG nicht beansprucht werden können.

Der Einsatz einer Basis als reine Gewinndurchleitungsstation muß zudem unter der Problematik des § 11 AStG gesehen werden. Die Vermeidung einer Doppelbesteuerung ist nur dann gewährleistet, wenn die von der Basisgesellschaft angesammelten Gewinne spätestens nach jeweils 4 Jahren ausgeschüttet werden. Eine längerfristige Gewinnakkumulation in der Basisgesellschaft hat bei einer späteren Gewinnausschüttung die normale deutsche Ertragsteuerlast zur Folge.

Man kann deshalb davon ausgehen, daß das AStG i.V. mit dem DBAS die Gewinnthesaurierungs- und Abschirmfunktion der schweizerischen Vermögensverwaltungs- und Patentverwertungsgesell-

1) Vgl. MEYER-MARSILIUS, H.J., (Direktinvestitionen), S. 248.

schaften weitgehend durchbrochen hat.¹⁾ Im allgemeinen sind die Vorteile, welche mittelbare Auslandsbeteiligungen boten, durch das AStG abgebaut worden. Die steuerlichen Nachteile mittelbarer Auslandsbeteiligungen bleiben dagegen vielfach weiterbestehen.²⁾

Insbesondere dürfen die Kosten einer Basisgesellschaft nicht übersehen werden. Sofern es sich um ein reines "Briefkasten-domizil" handelt, sind die Kosten für den "Geschäftsablauf" relativ gering. Nimmt die Tätigkeit der Basisgesellschaft jedoch an Umfang zu, so muß mit Personalkosten gerechnet werden, welche erheblich über jenen liegen, die vergleichbare schweizerische Gesellschaften aufwenden müssen.³⁾

Die Beurteilung der Ein- und Verkaufsbasen in der Schweiz darf nicht nur unter dem Blickwinkel des § 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG gesehen werden. Es erscheint nahezu sicher, daß internationale Konzerne in der Lage sein werden, die für den steuerunschädlichen Handel geforderten Bedingungen zu erfüllen und trotzdem eine Gewinnverschiebung in die Schweiz erreichen, was aufgrund entsprechender Verrechnungspreise möglich ist. § 1 AStG bietet für diese Art der Gewinnverschiebungen m.E. kein absolutes Hindernis, sondern verringert nur den unternehmerischen Spielraum. Außerdem versagt § 1 AStG in allen jenen Fällen, in denen die Finanzverwaltung nicht feststellen kann, ob überhaupt eine Leistung erbracht wurde.

Zweifellos setzt das AStG erhebliche Schranken gegen die mißbräuchliche Inanspruchnahme von Basisgesellschaften, so daß m.E. die Gründung neuer, deutsch beherrschter Basisgesellschaften in den kommenden Jahren stark zurückgehen wird, wenn auch nicht ausgeschlossen werden kann, daß manche schweizerische "Gründungsspezialisten"⁴⁾ ohne Rücksicht auf die vom AStG ge-

1) So auch HANGARTER, D., Schweizerische Steuern im Umbruch, S. 776; HOYER, W./HUNDERTMARK, D., Die Steuern im Konzern, S. 731.

2) Vgl. REUTER, H. P., (Auslandsbeteiligungen), S. 545 ff.

3) Vgl. PEYER, K., (Auslandskapital), S. 236 FN 15.

4) Vgl. WYENBERGH, W. van den, (Niederlassungen), BdW v. 3.3.1972, S. 1.

geschaffene neue Rechtslage die Errichtung weiterer Basisgesellschaften forcieren. Ein Indiz für die verminderte Gründungstätigkeit kann man u.U. dem "Statistischen Jahrbuch der Schweiz 1973" entnehmen. Zum ersten Male seit 1956 ist die Zahl der GmbH-Neuzugänge in der Schweiz geringer als die Zahl der GmbH-Abgänge.¹⁾ Dieser leichte Rückgang läßt sich aber auch damit begründen, daß Unternehmer und Steuerberater erst einmal die neue, durch das AStRG und DBAS 71 geschaffene Rechtslage, ausloten wollen.

Der Unternehmer, welcher sich nach sorgsamer Prüfung für die Gründung einer schweizerischen Basisgesellschaft entschieden hat, sollte bedenken, daß auch die Vorschriften des AStG nicht unwandelbar sind. Nachdem das AStG vom Parlament einstimmig verabschiedet wurde und eine erste Korrektur des Gesetzes bereits nach knapp zwei Jahren erfolgte, ist zu erwarten, daß der Gesetzgeber bereit sein wird, einmal erkannte Lücken, welche heute noch bestehen, zu schließen. Die unternehmerische Planung kann und darf auch an einer möglichen Gesetzesänderung sowie Verwaltungspraxis nicht vorübergehen.²⁾

Im Gegensatz zum nationalen AStG ist das DBAS in weit geringerem Umfang durch Revisionen bedroht und eignet sich deshalb für eine langfristige Steuerplanung in weit besserem Maße als das AStG. Zudem hat das DBAS den Vorteil, daß es die Wirkung des AStG immer einschränken wird, gleichgültig welche Änderungen letzteres im Laufe der Jahre erfahren wird. Mögliche Änderungen des AStG müssen deshalb nur insofern bei der Steuerplanung berücksichtigt werden, als dem keine vorrangigen Normen des DBAS entgegenstehen.

Ob der in § 19 AStG geschaffene Anreiz zur Auflösung von Basisgesellschaften jene Wirkung haben wird, die sich der Gesetzgeber davon versprach, erscheint zweifelhaft.³⁾ Die Auflösung schweizerischer Basisgesellschaften und die damit verbundene Realisierung der stillen Reserven hat im allgemeinen die Erhebung

1) Vgl. Statistisches Jahrbuch der Schweiz 1973, Hrsg. EIDGENÖSSISCHES STATISTISCHES AMT, S. 396. Dabei muß die bevorzugte Stellung der GmbH im DBAS 31/59 beachtet werden.

2) Vgl. BAREIS, H.P., (Planung), S. 45; FISCHER, L., (Steuerlehre), S. 18 ff.; WEHMEYER, J., (Planung), S. 34 ff.

3) Anderer Ansicht WÖHRLE, W., (AStG), § 19 I.

der schweizerischen Verrechnungssteuer zur Folge. Diese wird zwar nach dem DBAS auf 15 % begrenzt,¹⁾ führt aber dennoch zu einer spürbaren Belastung, da nach § 19 AStG rückgeführtes Vermögen mit dem Buchwert der Beteiligung angesetzt werden darf. Bei einer späteren Realisierung der stillen Reserven kann aber die schweizerische Steuer nicht mehr auf die deutsche ESt/KSt angerechnet werden.²⁾ Die schweizerische Quellensteuer verbleibt mithin als endgültige Steuerlast.

9 Umgehungsmöglichkeiten

Wenn man das AStG als Instrument der Steuerfluchtbekämpfung wertet, so ist es selbstverständlich, daß Steuerflüchtlinge nach Gesetzeslücken suchen werden, die es ihnen erlauben, auf legalem Weg die Zugriffsbesteuerung zu vermeiden, indem sie die §§ 7 ff. AStG umgehen.

91 Errichtung eines schweizerischen Kreditinstitutes

Nach § 8 Abs. 1 Nr. 3 AStG zählen Einkünfte aus dem Betrieb eines Kreditinstitutes nicht zu den schädlichen Einkünften. Es stellt sich deshalb die Frage, ob derartige Kreditinstitute, die sich in deutscher Hand befinden, die Aufgaben von Holdinggesellschaften übernehmen können, indem sie empfangene Dividenden thesaurieren. "Die Dividendeneinkünfte aus der Aktie fallen bei dem Kreditinstitut stets unter § 8 Abs. 1 Nr. 3, ohne daß es dazu der weiteren Voraussetzungen des § 8 Abs. 2 bedürfe (....). Es besteht zwischen § 8 Abs. 2 und § 8 Abs. 1 Nr. 3 insoweit auch kein Verhältnis der Spezialität, weshalb Dividendeneinkünfte eines Kreditinstitutes unabhängig von dem Sitz und der Tätigkeit der Untergesellschaft zu unschädlichen und nicht der Hinzurechnung unterliegenden Einkünften führen. Für Investmentzertifikate gilt Entsprechendes."¹⁾

Stimmt man dieser Ansicht zu, so gelangt man zu dem verblüffenden Ergebnis, daß die Zugriffsbesteuerung umgangen werden kann, wenn die Beteiligungen an in- und ausländischen Gesellschaften über ausländische Kreditinstitute gehalten werden. § 8 Abs. 1 Nr. 3 AStG macht explizit keine Aussage über Art und Umfang der Tätigkeit von Kreditinstituten. Selbst wenn sich Kreditinstitute ausschließlich der Verwaltung von Beteiligungen widmen,²⁾ ver-

1) FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 8 Anm. 36.

2) Sollten darüber hinaus noch weitere Bankgeschäfte ausgeübt werden, so würde der Vorteil einer derartigen Konstruktion dadurch nicht beeinträchtigt werden.

stößt dies nicht gegen den Wortlaut des § 8 Abs. 1 Nr. 3 AStG. Auch der Anwendung der §§ 6, 11 StAnpG sind enge Grenzen gesetzt, zumal wenn sich die betreffenden Aktien, aus welchen die Dividendeneinkünfte fließen, niemals im Eigentum eines unbeschränkt Steuerpflichtigen befanden. Voraussetzung einer solchen Konstruktion wäre allerdings die Beherrschung des betreffenden Kreditinstitutes durch Inländer und ein liberales Kreditwesengesetz im Ausland. Wenn es auch außer Zweifel steht, daß es im Verhältnis zur Schweiz nur größten Konzernen gelingen wird eine derartige Gestaltung zu erreichen, darf doch nicht übersehen werden, daß es in anderen Staaten erheblich leichter sein mag, eigene Kreditinstitute zu errichten.

Gleichermaßen werden die engen Grenzen, welche den Finanzierungsgesellschaften in § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG gesetzt sind, durch § 8 Abs. 1 Nr. 3 AStG aufgelöst, denn ein ausländisches Kreditinstitut kann Darlehen auch inländischen Betriebstätten steuerunschädlich zuführen.

Es ist zu erwarten, daß sich die deutsche Finanzverwaltung auf § 1 KWG berufen wird, der das Wertpapiergeschäft nicht kennt.¹⁾ Es sollte aber nicht übersehen werden, daß das KWG einen öffentlich-rechtlichen Aufgabenbereich unter Staatsaufsicht zum Ziel hat, woran es im Falle des § 8 Abs. 1 Nr. 3 AStG sicher fehlt. zudem ist das Wertpapiergeschäft nicht generell mit Bankgeschäften unvereinbar, wie die Unternehmenspolitik deutscher Großbanken verrät.

Gleichwohl bin ich der Ansicht, daß der Einsatz eines Kreditinstitutes als Vermögensverwaltungsgesellschaft nur in bestimmtem Rahmen möglich ist. Bei der Beurteilung dieser Frage muß man davon ausgehen, wie die Unternehmenspolitik eines ausländischen Kreditinstitutes ohne die Beteiligung unbeschränkt Steuerpflichtiger bzw. ohne die Einflußnahme solcher Personen aussehen würde.

1) Vgl. HAAS, G., (Außensteuergesetz), S. 529; KRABBE, H., Das Außensteuergesetz, S. 17.

Ist es z.B. üblich, daß unabhängige Kreditinstitute einen bestimmten Prozentsatz ihrer Einkünfte aus Beteiligungen erzielen, so muß man dieses Recht auch abhängigen Kreditunternehmen zugestehen. Maßgebend sind dabei aber nicht die Verhältnisse im Ausland, sondern die Verhältnisse im Inland, denn der Gesetzgeber hatte bei der Begünstigung der Kreditinstitute sicherlich die Geschäftstätigkeit inländischer Banken im Auge.¹⁾

92 Zuordnung schädlicher zu unschädlichen Tätigkeiten

§ 8 Abs. 1 AstG geht davon aus, daß die verschiedenen Einzel-tätigkeiten einer Unternehmung einer der maßgebenden Funktionen der Nr. 1 - 7 zugeordnet werden können.

FLICK/WASSERMEYER²⁾ bringen zum Verhältnis zwischen Haupt- und Folgetätigkeit folgendes Beispiel:

Eine von Inländern beherrschte Auslandsgesellschaft übt grundsätzlich industrielle Tätigkeit aus (Herstellung, Bearbeitung usw.). Die Gesellschaft hat bereits drei Monate vor Ende des Wirtschaftsjahres Gewinne verfügbar, die sie nach Ablauf des Wirtschaftsjahres wird ausschütten müssen. Bis dahin legt die Gesellschaft die Gewinne auf einem Konto an, das Zinsen abwirft. Sind die Zinserträge ebenfalls Einkünfte aus Produktions-tätigkeit oder muß eine selbständige Subsumtion erfolgen?

An späterer Stelle kommen FLICK/WASSERMEYER zu dem Ergebnis,³⁾ daß im vorliegenden Fall insgesamt unschädliche Tätigkeiten vorliegen, weil sie aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungs-weise der Folgetätigkeit ihren eigenständigen Tätigkeitscharakter überhaupt absprechen. Entscheidend wird es dabei auf die Branchenüblichkeit der Folgetätigkeit ankommen. M.E. ist es deshalb schädlich, wenn die vorübergehende Geldanlage nicht auf einem Konto erfolgt, sondern Wertpapiere erworben werden, wel-

1) Wenn es im Ausland üblich wäre, daß Kreditinstitute 90 % ihrer Erträge aus Beteiligungen beziehen, so ist es m.E. mit Sinn und Zweck des AstG unvereinbar, diese Quote auch für § 8 Abs. 1 Nr. 3 AstG zu übernehmen.

2) Vgl. FLICK, H./WASSERMEYER, F., (Funktionale Betrachtungsweise), S. 858.

3) Vgl. FLICK, H./WASSERMEYER, F., (Funktionale Betrachtungsweise), S. 860.

che Dividendenerträge abwerfen. Bejaht man dagegen die Möglichkeit der vorübergehenden Anlage liquider Mittel in Wertpapieren, so hätte es ein internationaler Konzern in der Hand, Gewinnausschüttungen aktiv tätiger Grundeinheiten zu jenen Zeitpunkten vornehmen zu lassen, zu dem sich die Anteile bei ebenfalls aktiv tätigen Konzerngesellschaften zur vorübergehenden Geldanlage befinden!

Von diesem Extremfall abgesehen, lassen sich noch zahlreiche Beispiele finden, in denen es von Vorteil sein kann, steuer-schädliche Tätigkeiten i.V. mit aktiv tätigen Gesellschaften auszuüben. So wird z.B. für den Bereich des Handels (§ 8 Abs. 1 Nr. 4 ASTG) ein Mitwirken des inländischen Unternehmenseigners nicht geduldet, während es bei Einkünften aus Produktionstätigkeit keine derartige Norm gibt. Wird die Produktions- und Handelstätigkeit über zwei verschiedene ausländische Unternehmen durchgeführt, die beide im Besitz einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person sind, so muß die Frage geprüft werden, ob durch Eingliederung des Handelsbetriebes in das Produktionsunternehmen erreicht werden kann, daß sämtliche Einkünfte der Produktion zugeordnet werden.

Beispiel

Der unbeschränkt steuerpflichtige A ist mehrheitlich an der ausländischen Produktionsgesellschaft B und der Handelsgesellschaft C beteiligt. B stellt Datenverarbeitungsgeräte her, die 90 % einer kompletten Anlage ausmachen. Die restlichen 10 % werden von C direkt an die Kunden verkauft. C bezieht diese Geräte von A, der auch die zum Verkauf notwendigen Arbeiten verrichtet.

Grundsätzlich hat B gute Einkünfte aus Produktion, C hingegen schädliche Einkünfte aus Handelstätigkeit.¹⁾

Nunmehr sei unterstellt, daß A die Geräte nicht mehr an C, sondern an B liefert und C deshalb liquidiert wird. Die Mitwirkung von A beim Verkauf der gesamten Anlage bleibt dagegen unverändert. Verkauft B nunmehr die selbsterstellten und die fremdbezogenen Geräte als Sachgesamtheit, so hat m.E. die Gesellschaft B ausschließlich Einkünfte aus Produktion, die keine Zugriffs-

1) Vgl. HAAS, G., (Außensteuergesetz), S. 529.

besteuerung rechtfertigen. Der Anteil von 10 % spricht m.E. gegen eine selbständige Funktion. Im Einzelfall muß aufgrund der Branchenüblichkeit beurteilt werden, wann die Grenze erreicht ist, bei der Nebentätigkeiten in Haupttätigkeiten übergehen und umgekehrt.

93 Geschäftsleitende Holdinggesellschaften

Beteiligungseinkünfte zählen grundsätzlich zu den passiven Einkünften i.S. des § 8 Abs. 1 AStG. Hiervon werden in § 8 Abs. 2 AStG zwei Ausnahmen gemacht, welche die Landesholding und die Funktionsholding betreffen.

Es ist umstritten, ob die geschäftsleitende Holding unter § 8 Abs. 2 Nr. 2 AStG fällt, d.h., ob eine derartige Holding Funktionsholding sein kann. TELKAMP,¹⁾ LAULE²⁾ und PARCZYK/HICK³⁾ bejahen diese Frage, während DEBATIN⁴⁾ anderer Ansicht ist.

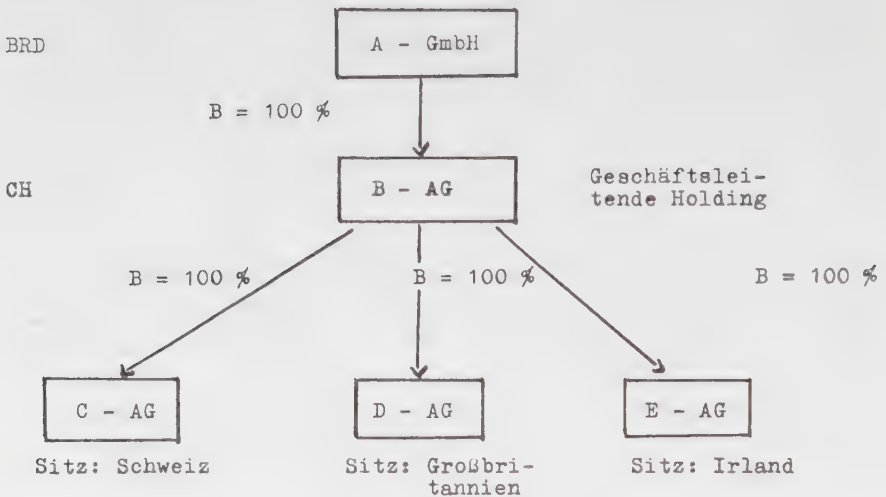
Die Aufgaben einer geschäftsleitenden Holding bestehen grundsätzlich darin, daß sie die einheitliche Leitung im Konzern ausübt. Dazu können die Übernahme von Gemeinschaftsaufgaben, wie Beratung in Rechts-, Steuer- und Devisenangelegenheiten gehören. Im allgemeinen ist der Aufgabenbereich einer derartigen Holding erheblich weiter als bei einer reinen Vermögensverwaltungsgesellschaft. Die Frage geht nunmehr dahin, ob diese leitende Gesellschaft eigene, unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 - 6 AStG fallende Tätigkeiten ausübt, und die Beteiligungen damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Die Anwendung des § 8 Abs. 2 AStG wird von PARCZYK/HICK³⁾ für folgende Gestaltung bejaht:

1) Vgl. TELKAMP, H.J., Der Außensteuergesetz-Entwurf, S. 113.

2) Vgl. LAULE, G., (Pauschalierung), S. 5 ff. insbes. S. 8.

3) Vgl. PARCZYK, W./HICK, J., (Auslandsholding), S. 453 ff.

4) Vgl. DEBATIN, H., (Leitsätze), S. 100.



C, D und E sind aktiv tätige Handelsgesellschaften i.S. des § 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG, eine Mitwirkung der A-GmbH besteht nicht.

PARCZYK/HICK¹⁾ wenden nunmehr § 7a KStG und zwei BFH-Urteile auf den vorliegenden Fall an und kommen zu dem Ergebnis, daß die Qualifikationsmerkmale der Organtöchter (C, D, E) dem Organtträger (B) zuzurechnen sind, womit auch dieser einer unschädlichen Tätigkeit nachgeht. Man wird dem zustimmen können unter der Voraussetzung, daß tatsächlich die gesamte Geschäftsleitung bei B liegt und A sich auf die reine Vermögenshaltung beschränkt,

Wenn man z.B. unterstellt,¹⁾ daß zunächst die gesamte Handels-tätigkeit allein durch B ausgeübt wurde und die Aufgaben erst im Laufe der Jahre sukzessiv auf die neu gegründeten oder neu erworbenen Gesellschaften C, D und E übertragen wurden, bis nur noch die Geschäftsleitung bei B blieb, dann ist nicht einzusehen, warum diese Geschäftsleitung nicht als aktive eigene Tätigkeit der B-AG gelten kann.²⁾

1) Vgl. PARCZYK, W./HICK, J., (Auslandsholding), S. 455 und DORN-FELD, R.E./TELKAMP, H.J., (Konzernunternehmung), S. 67 ff.

2) Auch HAAS, G., (Außensteuergesetz), S. 530, wertet eine produktionssteuernde Holding als Funktionsholding.

Wesentlichstes Kriterium des § 8 Abs. 2 Nr. 2 AStG ist die Funktionsteilung zwischen Obergesellschaft und Untergesellschaften, diese Funktionsteilung ist im vorhergehenden Beispiel vorhanden. Die Grenze zwischen einer steuerunschädlichen geschäftsleitenden Holdinggesellschaft und einer steuerschädlichen Zwischengesellschaft ist dort zu ziehen, wo die Geschäftsleitung in reine Vermögensverwaltung übergeht.

Durch Verlegung der Geschäftsleitung in das Ausland läßt sich daher unter bestimmten Voraussetzungen die Zugriffsbesteuerung vermeiden.

94 Freigrenzen

Um Bagatellfälle nicht der Zugriffsbesteuerung zu unterwerfen, legt § 9 AStG eine relative und eine absolute Freigrenze für Zwischeneinkünfte fest. Der Anwendungsbereich des § 9 AStG beschränkt sich auf Gesellschaften, die Einkünfte aus z.T. aktiver, z.T. passiver Tätigkeit haben, was bei reinen Holdinggesellschaften nicht zutrifft.

Das Gesetz geht bei der Bemessung der relativen Freigrenze nicht von den Einkünften, sondern von den diesen Einkünften zugrundeliegenden Bruttoerträgen aus.

Beispiel: Die schweizerische X-AG (deutsch beherrscht) erzielt folgende Bruttoerträge und Einkünfte

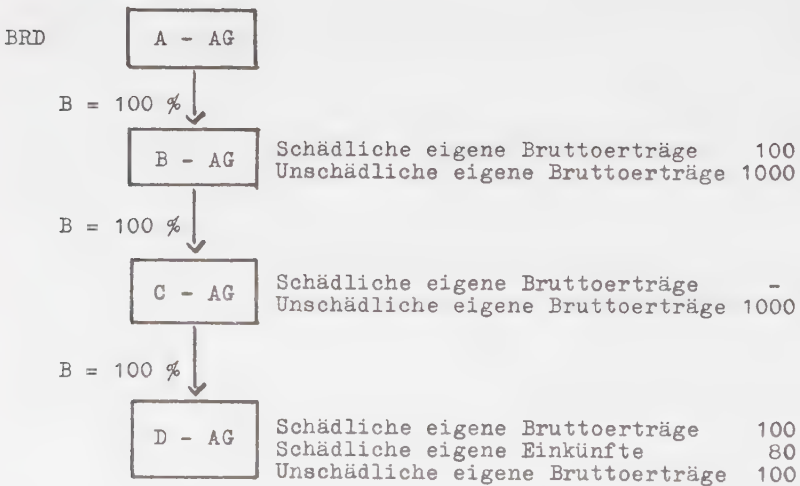
	Bruttoertrag	Einkünfte
1. Aus schädlichen Tätigkeiten	110	100
2. Aus unschädlichen Tätigkeiten	1200	600
Insgesamt	1310	700

Da die Freigrenze (10 % = 131) hinsichtlich der Bruttoerträge nicht überschritten ist, bleiben die schädlichen Einkünfte (100) außer Ansatz, obwohl sie mehr als 10 % der Gesamteinkünfte betragen, sofern sie 120.000 DM nicht übersteigen (absolute Grenze). Ein internationaler Konzern hat es also in der Hand, Zwischeneinkünfte steuerunschädlich den Konzerngesellschaften zuzuführen, sofern nur sichergestellt ist, daß die relative und absolute Freigrenze nicht überschritten wird.

Bei Beträgen in Millionenhöhe ist es vor allem die absolute Freigrenze, welche einer Aufspaltung der Erträge auf mehrere Gesellschaften eine Grenze setzt.

Im Falle des § 14 AStG sind der jeweiligen Obergesellschaft die Zwischeneinkünfte der nachgeschalteten Gesellschaften für die Prüfung des § 9 AStG zuzurechnen, die Freigrenzen werden aber auch für jede Untergesellschaft gesondert festgestellt.

Beispiel



Die Gesellschaften B, C und D sind im Ausland ansässig. Keine Gesellschaft ist Landes- oder Funktionsholding.

Bei der Gesellschaft D ist die relative Freigrenze überschritten, die schädlichen Einkünfte unterliegen grundsätzlich der Zugriffsbesteuerung und werden der Gesellschaft C zugerechnet. C hat keine eigenen schädlichen Einkünfte. Da aber die schädlichen Einkünfte von D zugerechnet werden, hat C nunmehr gute Bruttoerträge in Höhe von 1000 und schädliche Bruttoerträge in Höhe von 80. Da die relative Freigrenze nicht überschritten wird, werden der Gesellschaft B keine Zwischeneinkünfte zugerechnet. Die B-AG hat u.U. schädliche Einkünfte, die diesen Einkünften zugrunde liegenden Bruttoerträge erreichen jedoch nicht 10 % der Gesamterträge. Im Rahmen des § 14 AStG werden deshalb überhaupt keine Zwischeneinkünfte bei A hinzugerechnet.¹⁾

Um zu verhindern, daß Steuerpflichtige ihre Zwischeneinkünfte auf verschiedene Gesellschaften aufteilen und damit die Freigrenze vervielfachen, sieht § 9 AStG vor, daß der insgesamt außer Ansatz zu lassende Betrag auch beim einzelnen Steuerpflichtigen 100.000 DM nicht überschreiten darf. "Die insoweit angenommene Gesetzeslücke ist allerdings nur unvollkommen geschlossen. Denn der unerwünschte Effekt kann unschwer dadurch erreicht werden, daß ein im Inland ansässiger Anteilseigner zwischen sich und seine ausländischen Obergesellschaften jeweils eine Holding mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland schiebt. In diesem Falle kann der absolute Betrag von 120.000 DM nur auf die Verhältnisse der inländischen Holding und nicht auf die Verhältnisse des dahinter stehenden Anteilseigners bezogen werden!"²⁾

1) Immer unter der Voraussetzung, daß die absolute Freigrenze nicht überschritten wird. Anderer Ansicht offenbar FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 14 Anm. 81, welche die von einer nachgeschalteten Zwischengesellschaft zuzurechnenden Zwischeneinkünfte in die Prüfung des § 9 AStG bei der Obergesellschaft nicht miteinbeziehen wollen.

Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden. § 14 AStG fordert, daß die Prüfung der §§ 7 - 13 AStG auf jeder Unternehmensstufe zu wiederholen ist. Die zugerechneten Einkünfte werden dabei wie eigene Bruttoerträge der jeweiligen Obergesellschaft behandelt.

2) FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 9 Anm. 1

95 Vermeidung einer niedrigen Besteuerung

Eine ausländische Gesellschaft ist nur Zwischengesellschaft für bestimmte Einkünfte, die einer niedrigen Besteuerung unterliegen.

Damit stellt sich für Auslandsgesellschaften in inländischer Hand die Frage, ob sie der Qualifikation ihrer passiven Einkünfte als Zwischeneinkünfte dadurch entgehen können, daß sie in Gebiete ausweichen, in denen diese Einkünfte einer Ertragsteuerbelastung von mindestens 30 % unterliegen. Dies gilt auch für schweizerische Gesellschaften, welche die Wahl haben zwischen 25 Kantonen und einer noch größeren Anzahl von Gemeinden mit unterschiedlicher Steuerbelastung. Zunächst muß darauf hingewiesen werden, daß die Steuerbelastung der reinen Holding-, Domizil- und Hilfgesellschaften aufgrund der kantonalen Steuerprivilegien so niedrig ist, daß die 30 %-Grenze derzeit in keinem Kanton erreicht wird, gleichgültig ob es sich bei den Zwischeneinkünften um Dividenden, Zinsen oder Lizenzen handelt.¹⁾

Auch der Beteiligungsabzug für Dividenden bei Beteiligungsge-
sellschaften führt für diese Einkünfte zu einer Steuerbelastung unter 30 %. Diese genannten Gesellschaften können daher nur durch einen Verzicht auf ihre Privilegierung in den "Genuß" einer 30 %igen Steuerbelastung kommen. Dennoch bleibt festzuhalten, daß es eine Reihe von Einkünften gibt, die zwar als passiv i.S. des AStG zu qualifizieren sind, für die jedoch keine speziellen Steuerprivilegien in der Schweiz gewährt werden, sofern sie nicht in einer begünstigten Gesellschaft anfallen. Hierzu zählen vor allem Lizenzentnahmen, Zinsen sowie Dividenden aus Splitterbeteiligungen.

Feststehende Tatsache ist es, daß die Ertragsteuerbelastung von Aktiengesellschaften in einigen Kantonen die 30 %-Grenze über-

1) Ob eine Basisgesellschaft steuerbegünstigt ist, muß anhand des kantonalen Steuerrechts beurteilt werden. Wird demnach eine Patentverwertungsgesellschaft in einem bestimmten Kanton weder als Domizil- noch als Hilfgesellschaft anerkannt, so entfällt natürlich jegliche steuerliche Bevorzugung, da Patentverwertungsgesellschaften das Holdingprivileg nicht beanspruchen können.

schreitet. Dabei darf allerdings nicht nur auf die Nominalsteuersätze abgestellt werden, denn es ist zu berücksichtigen, daß die Wehrsteuer die direkten Steuern zum Abzug zuläßt und auch 13 Kantone diese Regelung - z.T. mit Einschränkungen - kennen. Allein die Berechnungsmethode wie sie von HAAS¹⁾ vorgenommen wurde, führt deshalb zu aussagekräftigen Werten für die Steuerbelastungshöhe. Die bei HAAS¹⁾ angegebenen Spitzensteuersätze sind natürlich jährlich zu revidieren, weniger aufgrund von Steuergesetzänderungen, sondern als Folge der jährlich wechselnden Hebesätze.²⁾

Wenngleich schweizerische Basisgesellschaften in ihrer Standortwahl relativ flexibel sind, geht diese Flexibilität nicht so weit, daß die Gesellschaften jedes Jahr Sitz und Geschäftsleitung verlegen könnten. Es ist aber damit zu rechnen, daß hoch besteuernde Kantone und Gemeinden sich auch in Zukunft nicht in Orte niedriger Besteuerung verwandeln werden. Im Hinblick auf die 30 %-Grenze kommt es lediglich darauf an, daß die Steuerbelastung nicht unter diese Marke fällt.

Zu den hoch besteuernenden Kantonen sind vor allem Zürich, Bern, Luzern, Neuenburg, Solothurn, Tessin, Waadt und Genf zu rechnen, immer unter der Voraussetzung, daß der Maximalsteuersatz von der betreffenden Gesellschaft auch tatsächlich erreicht wird, was bei dem progressiv gestalteten schweizerischen Steuertarif für Kapitalgesellschaften von deren Rendite abhängig ist. Die Standortentscheidung für reine Holdinggesellschaften in der Schweiz sollte deshalb auch unter dem Blickwinkel des § 8 AStG verschiedene Ertragsvarianten berücksichtigen.³⁾ Dies muß in zweifacher Weise geschehen. Im allgemeinen kann davon ausgegangen werden, daß die Eigentümer der Basisgesellschaft in der Lage sind, die Gewinnentwicklung bei den der Basisgesellschaft nachgeschalteten Gesellschaften zu prognostizieren. Der Umfang dieser Gewinne ist dafür entscheidend, wie hoch die Gewinnaus-

1) Vgl. HAAS, G., (Niedrige Besteuerung), S. 29 ff.

2) Vgl. S. 46 dieser Arbeit

3) Das gilt selbstverständlich nicht nur für Holdinggesellschaften. Vgl. STOCKER, K., (Steuerplanung), S. 227 und WEHMEYER, J., (Planung), S. 57 ff. und S. 99 ff..

schüttungen an die Basisgesellschaften maximal sein können. Aufgrund dieser Maximalausschüttungen kann nunmehr bestimmt werden, wie hoch die Maximalrendite bei der Basisgesellschaft sein wird. Erst diese Rendite gibt Aufschluß über die mögliche Steuerbelastung. Sofern die von den Grundeinheiten erzielten Gewinne jedoch gar nicht oder nur teilweise ausgeschüttet werden, verringert sich die Rendite der Basisgesellschaft in entsprechendem Umfang. Diese Rendite ist somit abhängig von der Gewinnverwendungspolitik im Konzern und kann keineswegs aufgrund der durchschnittlichen Renditen der an der Börse gehandelten Wertpapiere beurteilt werden. Die Einflußnahme auf die Gewinnverwendungspolitik der Grundeinheiten ist naturgemäß im internationalen Konzern am größten, da dort die Basisgesellschaften an den Grundeinheiten regelmäßig Mehrheitsbeteiligungen halten. Der Konzern hat es deshalb in der Hand, einer Basisgesellschaft in bestimmten Jahren überhaupt keinen Gewinn zuzuführen, mit der Folge, daß keine Zwischeneinkünfte entstehen, in anderen Jahren aber so viel Gewinn ausschütten zu lassen, daß der Dividendenzufluß bei der Basisgesellschaft eine hohe Rendite zur Folge hat.

Da der Maximalsteuersatz allgemein erst bei Renditen über 20 % erreicht wird, dürfte es trotzdem in sehr vielen Fällen an diesem Erfordernis fehlen, so daß die Spitzensteuersätze der Kantone nicht unbedingt für die einzelne Unternehmung repräsentativ sind. Auch der Möglichkeit, durch Umwandlung von Eigen- in Fremdkapital die Rentabilität zu erhöhen, sind Grenzen gesetzt.¹⁾ Es ist deshalb von der langfristig zu verwirklichenden Rentabilität der Basisgesellschaft auszugehen, bevor geprüft wird, welcher Kanton bzw. Gemeinde im Einzelfall eine Ertragsteuerbelastung von mindestens 30 % gewährleistet.

Wird auf besondere Steuerprivilegien verzichtet, die Steuerlastquote von 30 % aber dennoch nicht erreicht, so geht die Basisgesellschaft der schweizerischen Steuervorteile verlustig, ohne daß die Zugriffsbesteuerung verhindert würde.

1) Vgl. JUNGER, M., (Planung), S. 80.

Wird durch eine geeignete Standortwahl die Steuerbelastung auf mindestens 30 % angehoben, so werden damit nur die Nachteile der Zugriffsbesteuerung vermieden; keinesfalls bedeutet dies, daß für Ausschüttungen der betreffenden Gesellschaft die indirekte Steueranrechnung oder das Schachtelprivileg des DBAS in Anspruch genommen werden kann.

Beispiel: Eine schweizerische Basisgesellschaft (keine Landesholding, keine Funktionsholding), die ausschließlich passive Einkünfte hat, unterliegt einer schweizerischen Ertragsteuer von 30 %. Die Basisgesellschaft schüttet ihren Gewinn an die deutsche Muttergesellschaft aus.
Die Gewährung des Schachtelprivilegs des DBAS ist davon abhängig, ob die Gesellschaft, die Bedingungen des § 19a Abs. 2 KStG erfüllt. Dort wird gefordert, daß die Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus Tätigkeiten i.S. des § 8 Abs. 1 Nr. 1 - 6 AStG oder aus Beteiligungen i.S. des § 8 Abs. 2 AStG stammen. Beides trifft im vorliegenden Fall nicht zu.

Der Verzicht auf schweizerische Steuerprivilegien ist damit nur dann sinnvoll, wenn die Zugriffsbesteuerung umgangen werden soll, weil in den schweizerischen Gesellschaften Gewinnthesaurierung betrieben wird. Sofern Gewinnausschüttung an die deutsche Muttergesellschaft vorgesehen ist, bringt der Verzicht auf Privilegierung keine steuerlichen Vorteile, sondern kann sogar zu einer höheren Steuerlast führen, wie an folgendem Beispiel gezeigt werden soll.

Beispiel: Die schweizerische B-AG wird zu 100 % von der deutschen A-AG beherrscht.

B (keine Landesholding, keine Funktionsholding) hat ausschließlich schlechte Dividendeneinkünfte von 100, welche an A ausgeschüttet werden.

Alternative I: B verzichtet auf das Holdingprivileg und unterliegt damit einer 30 %igen Ertragsteuerlast in der Schweiz.

Alternative II: B nimmt das Holdingprivileg in Anspruch.

	<u>Alternative I</u>	<u>Alternative II</u>
Dividendeneinkünfte der B-AG	100	100
- Schweizerische Er- tragsteuer	<u>30</u>	<u>-</u>
Ausschüttung an A	70	100
- Schweizerische Quellensteuer	<u>10,5</u>	<u>15</u>
Dividendenzufluß bei A	59,5	85
- 51 % KSt unter Anrech- nung der Quellensteuer	<u>25,2</u>	<u>36</u>
Dividende nach Steuern	34,3 ====	49 ==

Thesauriert B die empfangenen Dividenden, dann beträgt die Steuerlast bei der ersten Alternative 30 % (die Zugriffsbesteuerung greift nicht ein) und bei der zweiten Alternativ 51 % im Rahmen der Zugriffsbesteuerung (§ 7 ASTG)!

Für deutsch beherrschte Auslandsgesellschaften ergibt sich daraus die Konsequenz, für bisher niedrig besteuerte Einkünfte nach Möglichkeiten zu suchen, eine höhere Steuerbelastung zu erreichen, denn es steht außer Frage, daß eine 30 %ige schweizerische Steuerbelastung besser ist als eine 53 %ige deutsche Steuerbelastung.¹⁾

Es ist indessen kaum zu erwarten, daß aufgrund des ASTG nunmehr ein Wettlauf der Kantone um höhere Steuern einsetzen wird.²⁾ Bereits an früherer Stelle wurde erwähnt, daß sich der Abstand zwischen schweizerischem und deutschem Ertragsteuerniveau in Zukunft verringern wird, wobei die Grenze der zumutbaren Steuerbelastung in der BRD nahezu erreicht ist, während im schwei-

1) Vgl. MEILICKE, H., (Planspiel), S. 1501.

2) Vgl. WIDMER, M., (Zusammenwirken), S. 222.

zerischen Steuersystem noch ein größerer Spielraum vorhanden ist. Damit ist zu erwarten, daß in Zukunft weitere Kantone/Gemeinden die Steuerbelastungsgrenze von 30 % überschreiten werden. Ob dies den deutschen Gesetzgeber zu einer Anhebung dieser Grenze veranlassen wird, hängt nicht zuletzt vom allgemeinen politischen Klima und den jeweiligen Machtverhältnissen ab.

96 Ausnützung der Doppelbesteuerungsabkommen

961 Die Sperrwirkung des DBAS

Art. 7 DBAS weist grundsätzlich dem Betriebsstättenstaat das Recht zur Besteuerung von Unternehmensgewinnen zu. Gehört die Beteiligung an einer Zwischengesellschaft zu dem Betriebsvermögen einer schweizerischen Betriebstätte, so steht die Besteuerung der von der Zwischengesellschaft ausgeschütteten Gewinne zwar grundsätzlich der Schweiz zu, jedoch erfolgt Freistellung von der deutschen Einkommen- oder Körperschaftsteuer nur unter den Voraussetzungen des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1a DBAS. Betriebstättengewinne, welche auf die Ausschüttung der Zwischengesellschaft zurückzuführen sind, unterliegen deshalb in der BRD den normalen Ertragsteuern, wobei allerdings die schweizerischen Steuern angerechnet werden.

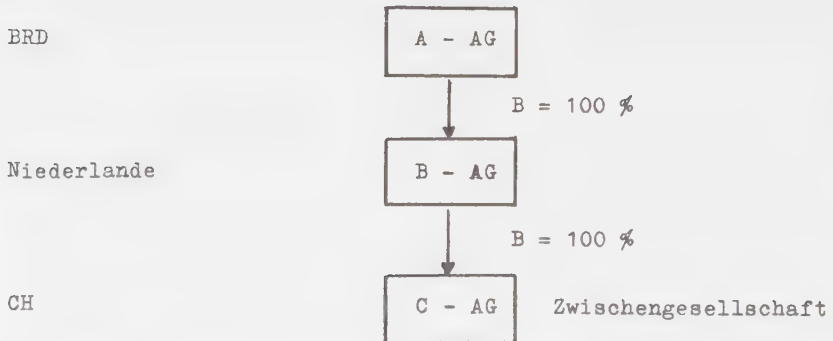
Schüttet die betreffende Zwischengesellschaft ihre Gewinne nicht aus, so hat die Betriebstätte keine Dividendeneinkünfte. Mithin stellt sich die Frage, ob die deutsche Zugriffsbesteuerung auch in diesem Fall eingreifen kann. M.E. muß man diese Frage bejahen, denn wenn die deutsche Zugriffsbesteuerung bereits rechtlich selbständige Gesellschaften in der Schweiz erfaßt, bzw. durch die Gesellschaften auf die Gesellschafter durchgreift, was von der Schweiz im VP vom 29.9.1971 ausdrücklich gebilligt wurde, dann muß dies auch für die rechtlich unselbständige Betriebstätte gelten, deren Gewinn nur unter einschränkenden Bedingungen von der deutschen Besteuerung freigestellt ist. Durch die Anbindung einer Zwischengesellschaft an

eine schweizerische Betriebstätte läßt sich also die Zugriffsbesteuerung m.E. nicht vermeiden. Schüttet die Zwischengesellschaft zu einem späteren Zeitpunkt an die Betriebstätte Dividenden aus, so ist durch entsprechende Anwendung des § 11 Abs. 2 AStG die im Rahmen der Zugriffsbesteuerung erhobene Ertragsteuer zu erstatten.

962 Die Sperrwirkung der DBA ohne Produktivitätsklausel

§ 10 Abs. 5 AStG bestimmt, daß auf den HZB die Bestimmungen der DBA so anzuwenden sind, als wäre der HZB an den Steuerpflichtigen ausgeschüttet worden. Das DBAS trägt dieser Norm dadurch Rechnung, daß in Art. 24 Abs. 1 Nr. 1b die Gewährung der Steuerfreistellung für Schachteldividenden von einer produktiven Tätigkeit der ausschüttenden Gesellschaft abhängig gemacht wird (Produktivitätsklausel). Sofern ein DBA die BRD zur Gewährung des internationalen Schachtelprivilegs verpflichtet, ohne daß eine derartige Produktivitätsklausel besteht, kann die Zugriffsbesteuerung gegenüber einer in diesem Staat ansässigen Gesellschaft und allen ihr nachgeschalteten Gesellschaften nicht eingreifen.¹⁾

Beispiel



Die in der schweizerischen C-AG thesaurierten Zwischeneinkünfte

¹⁾ Vgl. HASSOLD, F., (Schachtelbeteiligungen), S. 18.

werden zunächst der niederländischen B-AG zugerechnet (§§ 7, 14 AStG). Aufgrund des § 7 AStG wird dann die A-AG mit den ihr hinzugerechneten Zwischeneinkünften steuerpflichtig. Da auf den HZB jedoch die entsprechenden Bestimmungen des DBA BRD-Niederlande anzuwenden sind, muß zunächst die Rechtslage geprüft werden, wie sie bei einer tatsächlichen Ausschüttung von B an A bestände. Aufgrund des Art. 20 Abs. 2 i.V. mit Art. 13 Abs. 4 DBAS besteht in der BRD Steuerfreiheit für empfangene Schachteldividenden, gleichgültig aus welcher Tätigkeit die Gewinne von B stammen. Gleiches gilt für den HZB. Mithin werden die schädlichen Zwischeneinkünfte der C-AG in der BRD nicht versteuert. Dies ist zweifellos die tiefgreifendste Lücke im Rahmen der Zugriffsbesteuerung. Sofern die BRD sich verpflichtet hat, ausländische Betriebstättengewinne, unabhängig von der Tätigkeit der Betriebsstätte, von der deutschen Besteuerung freizustellen, ergibt sich die gleiche Rechtslage.¹⁾

Die Wirkungen, welche von dieser Gesetzeslücke ausgehen, sind dennoch gering. Die Bundesregierung hat nämlich keinen Zweifel daran gelassen, daß sie eine Revision derartiger DBA mit dem Ziel anstrebt, generell die Produktivitätsklausel in die zwischenstaatlichen Steuerverträge einzuführen. In allen Abkommen, die innerhalb der letzten Jahre abgeschlossen wurden, ist dieses Ziel bereits erreicht. Auch mit den Niederlanden wurden Verhandlungen aufgenommen, die zweifellos in nächster Zeit erfolgreich abgeschlossen werden.

Steuervorteile lassen sich durch die oben aufgezeigte Gestaltung also nur noch während der Laufzeit des alten Abkommens erzielen.

963 Verlegung der Geschäftsleitung

Die Zugriffsbesteuerung ist von der Voraussetzung abhängig, daß unbeschränkt Steuerpflichtige unmittelbar an einer nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft beteiligt sind. (Die Hinzurechnung nach § 7 Abs. 1 AStG setzt immer eine unmittel-

1) So auch FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 10 Anm. 54.

telbare Beteiligung voraus). § 7 Abs. 1 AStG fordert, daß die Gesellschaft weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland hat.

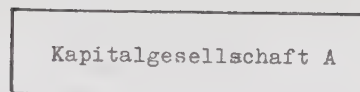
Dabei ging der Gesetzgeber von der richtigen Annahme aus, daß Gesellschaften, die sowohl Sitz als auch Geschäftsleitung im Inland haben, unbeschränkt steuerpflichtig sind und es für die Erfassung solcher Rechtsträger des AStG nicht bedarf. Nach dem Gesetzestext wird jedoch eine Zugriffsbesteuerung auch dann vermieden, wenn sich lediglich der Sitz oder die Geschäftsleitung im Inland befinden. Zwar ist es richtig, daß bereits eines dieser Merkmale die inländische unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 KStG begründet, jedoch zog der Gesetzgeber m.E. daraus den falschen Schluß, daß auch in diesem Fall die Besteuerung des Welteinkommens durch den deutschen Fiskus sichergestellt ist. Dies trifft nicht zu, wie ein Blick auf die von der BRD abgeschlossenen DBA zeigt. In Anlehnung an Art. 4 Abs. 3 OECD-Musterabkommen ist in den meisten DBA nämlich festgehalten, daß bei Doppelwohnsitzen juristischer Personen der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung für die Ansässigkeit i.S. des Abkommens und damit für die Besteuerungsrechte, maßgebend ist.

Das bedeutet folgendes: Hat eine Kapitalgesellschaft lediglich ihren statutarischen Sitz in der BRD, ihre tatsächliche Geschäftsleitung aber in einem Staat, mit dem die BRD ein DBA abgeschlossen hat, das für diese Doppelwohnsitzfälle dem anderen Staat das Besteuerungsrecht einräumt, so kann die BRD weder Welteinkommen noch Weltvermögen dieser Gesellschaft besteuern, selbst wenn es sich bei dieser Gesellschaft um eine Zwischengesellschaft handelt.

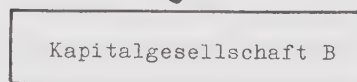
Im Verhältnis zur Schweiz kommt dieser Gesetzeslücke jedoch keine direkte Bedeutung zu, da aufgrund des Art. 4 Abs. 9 DBAS auch im eben geschilderten Fall die BRD das uneingeschränkte Besteuerungsrecht behält (unter Anrechnung der schweizerischen Steuern).

Trotzdem können aufgrund des § 7 Abs. 1 AStG Zwischeneinkünfte steuerfrei in einer schweizerischen Basisgesellschaft thesauriert werden, wie folgendes Beispiel zeigt:

Sitz und Geschäfts-
leitung in der BRD



Sitz in der BRD
Geschäftsleitung in
Großbritannien



Sitz und Geschäfts-
leitung in der Schweiz



Die Gesellschaft C ist Zwischengesellschaft. Sie thesauriert ihren gesamten Gewinn.

Die Systematik der §§ 7 ff. AStG gebietet es grundsätzlich, die schädlichen Zwischeneinkünfte der Gesellschaft C bei unbeschränkt steuerpflichtigen Personen im Rahmen der Zugriffsbesteuerung zu erfassen. B ist zwar unbeschränkt steuerpflichtig, jedoch scheitert die Zugriffsbesteuerung daran, daß die Unternehmensgewinne aufgrund des Art. III i.V. mit Art. II Abs. 1 Buchst. h) iii) DBA BRD-Großbritannien nur in dem Vereinigten Königreich besteuert werden können. Schließlich unterliegt A nicht der Zugriffsbesteuerung, weil B nicht Sitz und Geschäftsleitung im Ausland hat.

Die Kapitalgesellschaft A kann also durch Zwischenschaltung der Gesellschaft B die Zugriffsbesteuerung vermeiden. Voraussetzung hierfür ist, daß sich die Geschäftsleitung von B im Ausland befindet und der Steueranspruch der BRD aufgrund eines DPA zurücktreten muß. Die Anteile an der Gesellschaft C dürfen auch nicht in einer deutschen Betriebsstätte der Gesellschaft B gehalten werden!

10 Steuerflucht und Kapitalflucht

Das AStG wie auch das DBAS 71 stehen eindeutig unter der Zielsetzung, die Steuerfluchtmöglichkeiten einzudämmen,¹⁾ wobei das AStG zweifellos als die umfassendere Regelung angesehen werden muß. Das DBAS bringt z.T. eine Milderung der strengen Bestimmungen des AStG.

Im Schrifttum wird die Ansicht vertreten, das DBAS 71 sichere erst die Anwendung des AStG im Verhältnis zur Schweiz. Diese Ansicht darf jedoch nicht dahin mißverstanden werden, als ob zwischenstaatliche Verträge nötig wären, um dem AStG zur Geltung zu verhelfen. Richtig ist vielmehr, daß das DBAS 31/59 der Anwendung des AStG enge Grenzen gesetzt hätte und auch aus diesem Grunde eine Revision des Abkommens notwendig war. Ein vertragsloser Zustand, d.h. eine bloße Kündigung des alten Abkommens durch die BRD ohne Abschluß eines neuen Vertrages,²⁾ hätte jedoch dem Zugriff des AStG überhaupt keine Grenzen gesetzt, soweit diese nicht durch das Völkerrecht vorgezeichnet sind.

Gleichgültig, wie man das AStG und DBAS als Instrumente der Steuerfluchtbekämpfung beurteilen mag, muß man sich die Frage vorlegen, ob mit diesen Gesetzeswerken Symptome oder Ursachen der Steuerflucht bekämpft werden sollen, d.h., die Motive einer möglichen Steuerflucht und/oder Kapitalflucht gewinnen entscheidend an Gewicht.

101 Steuerflucht

SCHMID³⁾ definiert die internationale Steuerflucht wie folgt: "Internationale Steuerflucht besteht in der Ausnutzung von Steuerbelastungsdifferenzen zwischen national verschiedenen Steuerhöheiten durch die Verlagerung von vorhandener und/oder künftiger Steuersubstanz, wobei die Verlagerung mindestens beiläufig zum Zwecke der Steuereinsparung eintreten muß. Es ist jedoch

1) So auch LIPPS, W., (Außensteuergesetz), S. 109.

2) Von schweizerischer Seite wird deshalb auch beklagt, daß das DBAS 71 unter dem Druck einer Abkommenskündigung zustande kam. Vgl. FUTTERKNECHT, W., (Schwächen), S. 10.

3) SCHMID, A., (Steuerflucht), S. 4.

gleichgültig, ob das Vorgehen des Steuerpflichtigen gegenüber dem Fiskus des Steuerfluchtlandes rechtlich eine zulässige Steuerersparnis oder eine untaugliche Steuerumgehung oder eine strafbare Steuerhinterziehung darstellt." Demgegenüber versteht z.B. LION¹⁾ unter Steuerflucht nur illegale Vorgänge.

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht sind steuerstrafrechtliche Handlungen kein Aktionsparameter der Unternehmer, das gegebene Recht setzt vielmehr Daten,²⁾ die in Entscheidungsmodelle als strikt einzuhaltende Nebenbedingungen eingehen.³⁾ Das Kriterium der untauglichen Steuerumgehung für Unternehmerentscheidungen kann dagegen nicht von vornherein durch die Betriebswirtschaftslehre abgelehnt werden. Ob es sich nämlich bei einer bestimmten Rechtsgestaltung um eine untaugliche Steuerumgehung handelt, dürfte zumal bei neuen Gesetzen recht unterschiedlich beurteilt werden.⁴⁾ Eine endgültige Klärung der Frage der "Untauglichkeit" wird vielfach erst auf dem Rechtswege möglich sein. Bis zu diesem Zeitpunkt aber ist es dem Unternehmer unbenommen, Entscheidungen zu treffen, von denen er glaubt, daß sie im Rahmen der gesetzlichen Normen bleiben. Bezeichnenderweise liegt das Hauptgewicht der "Steuerfluchtgesetze" aller Staaten - also nicht nur der BRD - bei der Bekämpfung der legalen Steuerumgehung.⁵⁾

Das Phänomen der Steuerflucht läßt sich nicht allein mit der absoluten Höhe der Ertragsteuersätze begründen. Selbst die Steuersätze der heute als Steueroase gerühmten Schweiz hätten um die Jahrhundertwende keinesfalls in das Erscheinungsbild der da-

1) Vgl. LION, M., (Kapitalflucht), S. 442.

2) Vgl. auch FLICK, H., Steuerflucht in Steueroasen, S. 29. Das schließt nicht aus, daß die betriebswirtschaftliche Steuerlehre auch weiterhin kritisch zu den Gesetzesnormen Stellung nimmt.

3) Anderer Ansicht SCHUBERT, H., (Theorie), S. 16, welcher grundsätzlich auch illegale Mittel der Steuervermeidung in betriebswirtschaftliche Untersuchungen einbeziehen will, allerdings nur im Hinblick auf spezifische Probleme und ohne daß die betriebswirtschaftliche Steuerlehre selbst solche Maßnahmen der illegalen Steuervermeidung empfiehlt.

4) Vgl. zu dieser Problematik TIPKE, K., (Steuerberatung), S. 509 ff.

5) Bereits der Steueroasenbericht der Bundesregierung führt vornehmlich Tatbestände auf, welche gesetzlich legal waren.

maligen Steuerlandschaft gepaßt. Entscheidend sind vielmehr die relativen Steuerbelastungsunterschiede (besonders bei den Ertragsteuern), ein subjektiv empfundener Steuerdruck,¹⁾ sowie die Möglichkeit, Steuerbelastungsdifferenzen überhaupt ausnützen zu können.

Wenn auch die objektiv feststellbaren internationalen Steuerbelastungsdifferenzen sowie die "Überschreitung des psychological-breaking-point in der deutschen Steuerbelastung"²⁾ zweifellos als die Hauptursachen der Steuerflucht gelten können,³⁾ muß dennoch die Ansicht HOLLATZ,⁴⁾ daß eine vernünftige Senkung der Steuerbelastung die beste und realste Vorbeugungsmaßnahme gegen die Steuerflucht sei, skeptisch beurteilt werden.

Dieser Weg ist für das Steuerfluchtland aus vielerlei Gründen nicht gangbar, weil dann praktisch das Steuerniveau der Oasenländer zum Maßstab für die internationale Steuerbelastung erhoben würde. Auch eine geringere "vernünftige" Senkung der Steuerbelastung ist problematisch. Gesicherte empirische Daten über die Abnahme der Steuerflucht in Abhängigkeit von einer Steuer-senkung gibt es nicht. Schließlich spielen fiskalische Belange eine Rolle. So ist abzuwägen zwischen dem Steuerausfall, der durch Steuerflucht entsteht und jenem Steuerausfall, der durch eine Senkung der Steuerbelastung entstehen würde, wobei eine isolierte Senkung der Spitzensteuersätze sicherlich nicht möglich ist, wenn der Progressionseffekt bei der Einkommensteuer im bisherigen Umfang aufrechterhalten werden soll. Schließlich darf das Steuerniveau der BRD nicht nur am Steuerniveau der Oasenländer gemessen werden, denn bei den sog. Steueroasen handelt es sich um Staaten, die in der Mehrzahl der Fälle sowohl flächenmäßig, als auch hinsichtlich ihrer Bevölkerungszahl zu den "Zwergen" gezählt werden müssen und deshalb bereits volkswirtschaftlich nicht mit der BRD zu vergleichen sind. Der Fiskus derarti-

1) Vgl. AMEDICK, K., (Steuern als Standortfaktor), S. 116;
EBLING, K., (Außensteuerrecht), S. 1.

2) FISCHER, H., (Steuerreform), S. 128.

3) So auch RECHENBERG, P. von, (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 3.

4) Vgl. HOLLATZ, G., Auslandsbeziehungen und Steueroasen, S. 26;
HILDEBRANDT, J., (Steuerfluchtgesetz), S. 233.

ger Staaten ist in weit geringerem Umfang auf Steuereinnahmen angewiesen, als der Fiskus eines großen Industriestaates.

Gleichwohl bin ich der Ansicht, daß die Steuerbelastung der Wirtschaft in der BRD bereits ein Ausmaß angenommen hat, welches zu Besorgnis Anlaß gibt. Dabei darf man nicht nur die Spitzensteuersätze bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer betrachten, sondern muß ebenso die Gewerbe- und Vermögensteuer, sowie die zahlreichen Sozialabgaben beachten.

Nicht nur hohe Steuersätze, sondern auch die unzulängliche Gestaltung des Außensteuerrechts können Ursache für die internationale Steuerflucht sein.¹⁾ Deutsche Unternehmen mußten hier in der Vergangenheit schwerwiegende Nachteile, auch gegenüber großen Industriestaaten, hinnehmen. Durch die Änderungen bei der Körperschaft-, Gewerbe- und Vermögensteuer im Rahmen des AStRG wurden zwar Verbesserungen geschaffen, doch bleiben Nachteile gegenüber jenen Staaten bestehen, die aufgrund des nationalen Rechts das internationale Schachtelprivileg gewähren.

Es erscheint fraglich, ob eine erhebliche Reduzierung der deutschen Steuerbelastung geeignet wäre, die Steuerflucht vollständig zu unterbinden. "Of the two inevitables, 'death an taxes', man still prefers to contemplate the latter."²⁾ Bereits ein gewisses minimales Steuergefälle könnte u.U. groß genug sein, um auf bestimmte Steuerpflichtige einen Anreiz zur Steuerflucht auszuüben. Es mehren sich nämlich die Anzeichen, daß nicht nur von der BRD in Steueroasenländer eine Steuerflucht stattfindet, sondern daß auch schweizerische Steuerpflichtige in den letzten Jahren verstärkt dazu übergegangen sind, unter Einsatz liechtensteinischer Basisgesellschaften, Steuerflucht von der Schweiz nach Liechtenstein zu betreiben.

Zudem darf nicht verkannt werden, daß die Ursachen der Steuerflucht auch in zunehmendem Maße in der wachsenden Unsicherheit der Steuerpolitik zu suchen sind.³⁾ Die Steuerbürger der BRD

1) Vgl. HOLLATZ, G., Auslandsbeziehungen und Steueroasen, S. 24.

2) SALERA, V., Multinationale Business, S. 141.

3) Vgl. MUTH, H., (Standortwahl), S. 79; OETTL, K., (Lebensbedingungen), S. 30; SCHUBERT, H., (Theorie), S. 29.

müssen in weit größerem Maße mit Steuerrechtsänderungen rechnen als die Steuerbürger der Schweiz.

Steuerflucht durch Basisunternehmen wird sowohl von deutschen Publikumsgesellschaften als auch von personenbezogenen Unternehmen betrieben. Das Steuerfluchtmotiv ist also nicht nur bei Eigentümerunternehmen, sondern gleichfalls bei Managerunternehmen vorhanden.

Während bei Verfolgung personenbezogener Ziele die Steuerlast von Unternehmer und Unternehmung als Einheit betrachtet werden müssen, kommt es bei Verfolgung firmenbezogener Ziele naturgemäß ausschließlich auf die Steuerlast der Unternehmung an.

Bei Publikumsgesellschaften kann es aus Gründen der Öffentlichkeitsarbeit angebracht sein, einen möglichst großen Teil des Konzerngewinns bei der inländischen Muttergesellschaft auszuweisen, was zur Folge hat, daß die Gewinnverlagerungsmöglichkeiten für derartige Gesellschaften beschnitten werden.

Personenbezogene Unternehmen brauchen in dieser Hinsicht keinerlei Rücksicht zu nehmen, da sie im allgemeinen nicht so sehr im Rampenlicht der Öffentlichkeit stehen. Tendenziell sind auch die Möglichkeiten der Gewinnverlagerung größer, denn der Erfolg bestimmter Maßnahmen ist u.a. auch abhängig von der Höhe des Mischsteuersatzes bei der inländischen Muttergesellschaft. Dieser kann bei personenbezogenen Gesellschaften in weit höherem Maße variiert werden als bei Publikumsgesellschaften, die einem konstanten Ausschüttungsdruck unterliegen. Da der Eigentümer einer personenbezogenen Kapitalgesellschaft die Steuern dieser Gesellschaft als eigene Steuern empfindet, neigt er natürlich eher zur Steuerflucht über Basisunternehmen als der Kleinaktionär einer Publikumsgesellschaft.

Während bei einer Publikumsgesellschaft im allgemeinen nur die Manager die Steuerflucht forcieren, tritt also bei einer personenbezogenen Unternehmung noch das Steuerfluchtmotiv des Eigentümers hinzu.

102 Kapitalflucht

"In Praxi ist die Abgrenzung zwischen Steuer- und Kapitalflucht nicht immer durchzuführen, allerdings erforderlich, wenn man - wie heute in der Bundesrepublik - in Achtung der Grundsätze der Steuergerechtigkeit und Freizügigkeit die Steuerflucht bekämpfen will, die Kapitalflucht jedoch gewähren läßt."¹⁾

"Unter Kapitalflucht sollte man nur die Erscheinung verstehen, die in der Fortbringung von Kapital in das Ausland besteht, um es aus politischen Gründen zu retten."²⁾ Der Unterschied zwischen Kapitalflucht und Steuerflucht liegt vielfach nur in der Motivation des Steuerpflichtigen, da die Kapitalflucht in den meisten Fällen auch einen Steuerausfall des inländischen Fiskus zur Folge hat,³⁾ während umgekehrt die Steuerflucht nicht unbedingt eine Verlagerung von Produktionsmitteln bedeuten muß.

Die Kapitalflucht wird besonders in politisch unstabilen Zeiten an Bedeutung zunehmen,⁴⁾ sie wird auch dann an Einfluß gewinnen, wenn langfristig gesellschaftspolitische Entwicklungen zu erwarten sind, die das Interesse des Steuerpflichtigen negativ tangieren.⁵⁾ "Es spricht einiges dafür, daß unter Brünig das Kapitalfluchtmotiv, zu Zeiten der CDU-Regierungen das Steuerfluchtmotiv im Vordergrund stand, und daß unter der sozialliberalen Koalition wieder das Kapitalfluchtmotiv an Bedeutung gewinnt."⁶⁾ Damit ist selbstverständlich keine Wertung einer bestimmten Politik verbunden, es muß aber darauf hingewiesen werden, daß eine kapitalfluchtinduzierte Steuerflucht nur in beschränktem Umfang durch Steuerfluchtbekämpfungsmaßnahmen einge-

1) JAGDFELD, A., (Steuerflucht), S. 258.

2) LION, M., (Kapitalflucht), S. 442. Vgl. zum Begriff der Kapitalflucht auch KOEPEL, W., Kapitalflucht, S. 26 f.

3) Vgl. SUTTERER, H., (Basisgesellschaften), S. 272.

4) Vgl. MUTH, H., (Standortwahl), S. 79; WYENBERGH, W. van den, (Niederlassungen), BdW v. 27.1.1972, S. 1. Selbstverständlich können Kapital- und Steuerfluchtmotive auch zusammen auftreten. Vgl. SCHMALZ, H., (Kapitalfluchtgesetz), Sp. 37.

5) Vgl. KANNENGIESSER, W., Bleibe im Lande und zahle redlich, S. 1; RESCHKE, H., (Standortwahl), S. 127 ff. und S. 136 ff.; ZAHN, J., (Unternehmung), S. 24; SEMLER, J., (Finanzierungsformen), S. 99.

6) JAGDFELD, A., (Steuerflucht), S. 258.

dämmt werden kann. Im Extremfall werden die Steuersubjekte sogar bereit sein, eine höhere Steuerlast im Ausland hinzunehmen. Das Sicherheits- und/oder Unabhängigkeitsziel des Unternehmers gewinnt in solchen Fällen im Zielsystem an Bedeutung.

Es stellt sich die Frage, ob personenbezogene Unternehmen und Publikumsgesellschaften in gleicher Weise vom Kapitalfluchtmotiv geleitet werden und ob die Durchführung der Kapitalflucht bei beiden Unternehmen in gleichem Umfang möglich ist.

Es gibt gute Gründe, die eine Differenzierung hinsichtlich des Kapitalfluchtmotives wahrscheinlich machen. Der Schutz des Unternehmens gegen staatliche und gewerkschaftliche Einflußnahme sowie gegen Enteignung dürften zwar bei Eigentümerunternehmern und Managerunternehmern gleichermaßen ausgeprägt sein, die Verstaatlichung einer Publikumsgesellschaft und einer Einmann-AG kann aber unterschiedliche Folgen haben. Während sich für Managerunternehmer im Grunde nur die Zusammensetzung der Aktionäre ändert, was im Einzelfall allerdings zu einer spürbaren Einengung des Entscheidungsspielraumes der Manager führen kann, muß der Eigentümerunternehmer im Extremfall zusätzlich mit einem Kapitalverlust aufgrund einer entschädigungslosen Enteignung rechnen.¹⁾ Seine Einflußmöglichkeiten auf das Unternehmen werden zudem vollständig aufgehoben.

Zahlreiche persönliche Bindungen zum Unternehmen, wie z.B. das Bestreben, die Unternehmung für die Erben zu erhalten, machen es wahrscheinlich, daß der Eigentümerunternehmer in höherem Maße zur Kapitalflucht neigt, als ein vergleichbarer Managerunternehmer.

Auch hinsichtlich der Kapitalfluchtmöglichkeiten unterscheiden sich personenbezogene Unternehmen und Publikumsgesellschaften z.T. erheblich. Zwar hat eine deutsche Publikums-AG die Möglichkeit, ihre gesamten Auslandsinteressen in einer schweizerischen Basisgesellschaft zusammenzufassen, die Anteile an dieser Basis bleiben aber letztlich immer bei der deutschen Spitzeneinheit,

1) Vgl. OETTLÉ, K., (Lebensbedingungen), S. 29.

eine Verstaatlichung der AG zerreißt das Band zur Basisgesellschaft nicht. Erweiterte Mitbestimmungsrechte bei der Spitzeneinheit greifen automatisch auf die ausländischen Gesellschaften durch.

Bei personenbezogenen Unternehmen hat es der Eigentümer in der Hand, durch Trennung von Inlands- und Auslandsgeschäft in zwei rechtlich selbständige Unternehmen, deren Anteile er persönlich hält, bei einer Verstaatlichung der inländischen Gesellschaft das Auslandsvermögen zu retten. Die Abschirmung des Auslandsge-
schftes von Verstaatlichungs- und Mitbestimmungstendenzen kann vollkommen werden, wenn der Eigentümer seinen Wohnsitz in das Ausland verlegt, wobei immer darauf zu achten ist, daß Auslandsvermögen nicht mittelbar über deutsche Unternehmen gehalten wird. Im allgemeinen schtzt ein ausländischer Wohnsitz auch weitgehend vor entschdigungsloser Enteignung des inländischen Vermögens, da hier u.U. zwischenstaatliche Beziehungen berührt werden.

Während für das Steuerfluchtmotiv Steuerbelastungsdifferenzen Voraussetzung sind, muß für die Kapitalflucht ein wie auch immer geartetes rechtlich-politisches Gefälle vorhanden sein. In dieser Hinsicht bildet die Schweiz das Kapitalzufluchtland par excellence. Neben stabilen außenpolitischen Verhältnissen sind auch innerpolitisch, und was besonders wichtig ist, im Bereich der Wirtschafts- und Sozialgesetzgebung keine Experimente zu erwarten. Diese Kombination von politischer Stabilität, verbunden mit einem günstigen Steuerklima, hat die Schweiz zum Oasenland gemacht, sowohl für Kapital- als auch Steuerflüchtlinge. Deshalb ist es nicht erstaunlich, daß bei deutschen Investitionen in der Schweiz, die kapitalmäßige, politische und gesellschaftspolitische Risikoverteilung im Vordergrund steht.¹⁾

Wenn dem so ist, kann auch eine verstärkte Steuerfluchtbekämpfung seitens des deutschen Gesetzgebers die Kapitalflucht in die Schweiz nicht verhindern, es werden dann nämlich durch die

1) Vgl. MEYER-MARSILIUS, H.J., (Direktinvestitionen), S. 248.

neuen Steuergesetze nur die bisher im Gefolge der Kapitalflucht erzielten Steuervorteile abgebaut.

Hinzu kommt noch das in aller Welt gerühmte schweizerische Bankgeheimnis,¹⁾ welches die für ein Kapitalzuflucht- und Steuer-oasenland notwendige Anonymität gewährleistet. "Das Bankgeheimnis ist die Maginotlinie der schweizerischen Neutralität. Seine Wahrung erlegt den Behörden eine Pflicht auf, die die eines Hohenpriesters noch übersteigt und mit dem Berufsgeheimnis der Advokaten, Ärzte und Geistlichen verglichen werden kann."²⁾

1) Vgl. BURKHARDT, B., (Bankgeheimnis und DBAS), S. 720; o.V., (Bankgeheimnis), S. 81 ff.

2) VERNAY, A., Die Steuerparadiese, S. 209.

Teil E

Wohnsitzwechsel der Unternehmenseigner in die Schweiz

1 Gründe für die Besteuerung der Auswanderer

11 Allgemeine Tendenzen der Steuerflucht natürlicher Personen

Natürliche Personen können durch Verlegung ihres Wohnsitzes bzw. gewöhnlichen Aufenthaltes in das Ausland die Anknüpfungspunkte der unbeschränkten Steuerpflicht vermeiden. Bereits an früherer Stelle wurde darauf hingewiesen, daß Kapital- und Steuerfluchtmotive eng miteinander verbunden und in der Praxis nicht leicht zu trennen sind. Während das Steuerfluchtmotiv in den seltensten Fällen eingestanden wird, kommt es häufiger vor, daß Wohnsitzverlegungen mit Angst vor Sozialisierung usw. begründet werden. Die Verlegung des steuerlichen Wohnsitzes in das Ausland, aus welchen Motiven auch immer, hat in der breiten Öffentlichkeit ein größeres Echo gefunden¹⁾ als die vergleichsweise viel bedeutsamere Errichtung von Basisgesellschaften. Bereits der Steuer-oasenbericht weist darauf hin, daß eine solche Wohnsitzverlegung nur für einen kleinen Kreis hochverdienender Personen möglich ist.

Durch Wohnsitznahme in der Schweiz gelang es den Großaktionären deutscher Gesellschaften in der Vergangenheit der hohen deutschen Einkommensteuerbelastung zu entkommen. Sie waren in der BRD nur noch beschränkt steuerpflichtig, d.h., sie unterlagen nur noch mit bestimmten inländischen Einkünften der deutschen Besteuerung zum Steuersatz für die veranlagten inländischen Einkünfte.

Diese Flucht wohlverdienender Personenkreise in das Ausland äußerte sich auch in der Zunahme der Grundstückskäufe in Steueroasen.

1) Vgl. z.B. Volkswirt vom 26.6.1970, S. 15 ff.; Stern vom 25.1.1973, S. 50 ff.; Stern vom 8.11.1973, S. 54 ff.; Wirtschaftswache vom 24.5.1974, S. 22 ff.; o.V., Steuerflucht, S. 36 ff.

Die Wohnsitzverlegung machte vielfach die Errichtung einer schweizerischen Basisgesellschaft überflüssig. Als schweizerische Steuerbürger erstreckte sich nunmehr auch der Schutz der schweizerischen DBA auf die Steuerflüchtlinge. Auch die BRD war verpflichtet, diesen Auswanderern die Vergünstigungen des DBAS 31/59 zu gewähren. Der Ausländereffekt des gespaltenen Körperschaftsteuersatzes mag als Beispiel für die Vorteile einer Wohnsitznahme im Ausland gelten.¹⁾ Die Wohnsitznahme von Großaktionären in Steueroasen muß als Mittel gesehen werden, die Gesamtsteuerlast, bestehend aus Steuern der Unternehmung und Steuern des Unternehmers, zu senken.

In Einzelfällen mögen für eine Wohnsitznahme in der Schweiz auch persönliche Gründe maßgebend gewesen sein, wie der Reiz der Landschaft usw. Deutsche Steuerflüchtlinge haben in der Vergangenheit vornehmlich die Kantone Graubünden und Tessin zu ihrem neuen Refugium erkoren.

12 Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit

Im Interesse einer gleichmäßigen Behandlung aller Steuerbürger deutete die Bundesregierung bereits im Steueroasenbericht an, daß sie Maßnahmen ergreifen wollte, um die ihrer Ansicht nach legalen aber ungerechtfertigten Steuervorteile abzubauen. Personenbezogene Kapitalgesellschaften wurden gegenüber mittelständischen Kapitalgesellschaften praktisch bevorzugt, da bei letzteren die Anteilseigner praktisch nicht die Möglichkeit hatten, das internationale Steuergefälle durch Wohnsitzverlegung auszunützen. Im Grunde genommen trafen unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige nicht mehr die gleichen Wettbewerbsverhältnisse an, da die beschränkt Steuerpflichtigen in ihrem neuen Wohnsitzstaat keiner vergleichbaren Steuerbelastung unterlagen.

Im Steueroasenbericht machte die Bundesregierung den Vorschlag, die unbeschränkte Steuerpflicht auszudehnen und die Überführung von Vermögensgegenständen in das Ausland, z.B. bei Auswanderung,

1) Eine Darstellung der Vorteile, welche durch den Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht entstehen, geben BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 24 ff.

wie eine Veräußerung zu behandeln. Der Steueroasenenerlaß blieb jedoch für viele Jahre die einzig konkrete Maßnahme, im Prinzip änderte sich an der Rechtslage nichts, die Finanzverwaltung versuchte lediglich, durch eine schärfere Interpretation der bestehenden Gesetze die schlimmsten Mißstände abzustellen. Die legale und durch keine komplizierten Transaktionen verzerrte Wohnsitzverlegung konnte jedoch durch keine noch so extensive Gesetzesinterpretation gebremst werden, dazu bedurfte es einer Gesetzesreform.

13 Der Fall "Horten" als Auslöser

Neuen Auftrieb erhielten die Bestrebungen zur Reform des Außensteuerrechts, als im Jahre 1968 ein Kaufhausmillionär eine ihm gehörende GmbH in eine AG umwandelte, anschließend seinen Wohnsitz in die Schweiz verlegte und dann die Anteile an der deutschen AG steuerfrei veräußerte.¹⁾ "§ 17 EStG muß, wenn man die Steuerfreiheit entsprechender Veräußerungsgewinne in bestimmten Nachbarländern bedenkt, für die Inhaber großer und veräußerungsfähiger wesentlicher Beteiligungen zu einer starken Versuchung werden, ihren Wohnsitz zu verlegen, um dadurch eine Steuerersparnis zu erzielen."²⁾

Wenn dieser Fall auch nicht verallgemeinert werden darf, so zeigt er doch, wie leicht es Steuerflüchtlingen gemacht wurde. In der Geschichte der BRD war es zweifellos der spektakulärste Fall von Steuerflucht. Dementsprechend lautstark war auch die öffentliche Kritik und der Druck auf den Gesetzgeber, endlich konkrete Maßnahmen zur Vermeidung solcher Mißstände zu beschließen. Der erste Entwurf eines Steuerfluchtgesetzes entstammt jedoch nicht den Bonner Ministerialbüros, sondern wurde im Jahre 1970 vom Hessischen Minister der Finanzen vorgelegt.³⁾ Dieser Entwurf sah in seinem § 13 vor, daß die unbeschränkte Steuerpflicht noch fünf Jahre nach Wohnsitzverlegung in das Ausland aufrechterhalten bleiben sollte. Der von der Bundesregierung vorgelegt und verabschiedete Entwurf geht jedoch formal einen anderen Weg.

1) Vgl. DAGON, R., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 333; o.V., Steuerflucht, S. 41.

2) KREILE, R., Zum Außensteuergesetz, S. 932.

3) Abgedruckt bei GROSSFELD, B., (Basisgesellschaften), S. 261 ff.

2 Die Entstrickung wesentlicher Beteiligungen

§ 6 AStG wird vielfach als sog. "Lex Horten"¹⁾ bezeichnet, d.h., es sollen nach dem Willen des Gesetzgebers mit dieser Norm jene Gesetzeslücken geschlossen werden, die mit dem Wohnsitzwechsel des Kaufhausmillionärs erstmals einer breiten Öffentlichkeit bewußt wurden. § 6 AStG nimmt dabei innerhalb des AStG eine etwas isolierte Stellung ein, da er weder in andere Bestimmungen hineingreift, noch von den übrigen Normen des AStG tangiert wird. Er muß aber als Abrundung der gesamten Neuordnung des Außensteuerrechts verstanden werden.

21 Die Besteuerung stiller Reserven

War eine natürliche Person mindestens 10 Jahre unbeschränkt steuerpflichtig und endet die unbeschränkte Steuerpflicht durch Verlegung des gewöhnlichen Aufenthaltes oder Wohnsitzes, so ist auf Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft § 17 EStG auch ohne Veräußerung anzuwenden (§ 6 Abs. 1 AStG). "§ 6 (1) AStG erfaßt also keinen realisierten Gewinn, sondern einen noch nicht realisierten Wertzuwachs."²⁾

Ziel dieser Bestimmung ist es, die im Inland angesammelten stillen Reserven zu einem Zeitpunkt der deutschen Besteuerung zu unterwerfen, zu dem der Auswanderungswillige noch unbeschränkt steuerpflichtig ist.³⁾

§ 49 Abs. 1 Nr. 2c EStG ist für die spätere Besteuerung des Veräußerungsgewinnes nicht geeignet, da die BRD in den von ihr abgeschlossenen DBA regelmäßig den Veräußerungsgewinn dem Wohnsitzstaat des Anteilsinhabers zugesteht.⁴⁾ In der Literatur wird au-

1) Vgl. JAGDFELD, A., (Steuerflucht), S. 262; KNECHTLE, A., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 442; SALDITT, F., (Steuerlast), S. 30; TELKAMP, H. J., Der Außensteuergesetz-Entwurf, S. 107; WÖHRLE, W., (AStG), § 6 I.

2) BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 48.

3) Vgl. FREUDLING, F., (Außensteuerreformgesetz), S. 21.

4) Vgl. BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 45; WÖHRLE, W., (AStG), § 6 I.

Berdem nahezu einhellig die Ansicht vertreten, daß es im deutschen Steuerrecht keinen allgemeinen Grundsatz der Steuerentstrickung gibt, der es erlaubt, die stillen Reserven jener Güter zu realisieren, welche die deutsche Steuerhoheit verlassen.¹⁾ Die Vorschrift des § 6 ASTG dient deshalb nicht der Klarstellung, sie füllt vielmehr eine Lücke aus.²⁾

Um Umgehungen zu vermeiden, formuliert § 6 Abs. 3 ASTG Ersatztatbestände, die der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht gleichgestellt werden.

Interessanterweise ist die Anwendung des § 6 ASTG nicht davon abhängig, in welchen Staat der Wohnsitz verlegt wird, so daß es gleichgültig ist, ob eine natürliche Person ihren Wohnsitz in die niedrig besteuernde Schweiz oder in die hoch besteuernde Niederlande verlegt, der Vermögenszuwachs wird auf jeden Fall besteuert.³⁾ Hier zeigt sich eine Parallele zu § 1 ASTG, der ebenfalls auf eine zutreffende Erfassung des Inlandsgewinnes gerichtet ist, ohne Rücksicht zu nehmen auf eine ausländische Besteuerung.

Unterstellt man, die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht sei dauerhafter Natur und nicht nur vorübergehend - für diesen Fall wird praktisch auf Besteuerung des Vermögenszuwachses verzichtet (§ 6 Abs. 4 ASTG) - so folgen daraus allerdings schwerwiegende Nachteile. Verlegt ein Unternehmer seinen Wohnsitz in die Schweiz und hält er wesentliche Beteiligungen an deutschen

-
- 1) Vgl. BÖTCHER/BEINERT/HENNERKES, (ASTG), S. 52 f.; GRUND, W., (Steuerentstrickung), S. 365 ff.; HELLWIG, P., (Stille Reserven), S. 165 f.; KOHLENBACH, K., (Gewinnverwirklichung), S. 360 f.; TELKAMP, H. J., Der Außensteuergesetz-Entwurf, S. 106; TIPKE, K., (Entstrickung), S. 264 ff.; BFH v. 9.2.1972, BFHE 105, S. 15. Anderer Ansicht offenbar: HEINZE, W./PAUKA, D., Das Außensteuerreformgesetz, S. 67 und ROSENAU, H., (Außensteuerrecht), S. 1039.
 - 2) So FRANKE, M., (§ 6 ASTG), S. 35; SALDITT, F., (Steuerlast), S. 30.
 - 3) Vgl. DEBATIN, H., Außensteuerreformgesetz, S. 271; KLUGE, V., (Außensteuergesetz), S. 414; KREILE, R., Zum Außensteuergesetz, S. 932; OFFERHAUS, K., (Schwerpunktfragen), S. 429; RITTER, W., Das Außensteuerreformgesetz, S. 27; SALDITT, F., (Steuerlast), S. 33.

Kapitalgesellschaften, so werden die in diesen Beteiligungen enthaltenen stillen Reserven besteuert, ohne daß dem Unternehmer tatsächlich liquide Mittel aus einer Veräußerung zugeflossen sind.¹⁾ Zwar sieht das Gesetz eine Steuerstundung vor, die jedoch in vielen Fällen nicht ausreichend sein dürfte, um Härtefälle zu vermeiden.

Der Unternehmer wird u.U. gezwungen, Anteile zu veräußern um sich die für die Steuerzahlungen notwendigen liquiden Mittel zu beschaffen.²⁾ Es ist nicht auszuschließen, daß durch diese Gesetzesbestimmung die Wohnsitzverlegung in das Ausland verhindert wird. Falls diese Wohnsitzverlegung ausschließlich oder fast ausschließlich mit dem Ziel einer späteren Veräußerung der Anteile erfolgte, ist gegen eine solche Folge des Gesetzes nichts einzuwenden. Betroffen sind aber alle Auswanderer, unabhängig von den Motiven der Wohnsitzverlegung, die damit vom ASTG geschaffene Streubreite der Besteuerung bei Wohnsitzwechsel ist bedenklich.

Es erscheint außerdem unverständlich, warum eine 10jährige unbeschränkte Steuerpflicht gegebenenfalls eine Besteuerung des Vermögenszuwachses auslöst, während eine 9jährige unbeschränkte Steuerpflicht dies nicht vermag. Das Ziel, die im Inland angesammelten stillen Reserven auch im Inland zu versteuern, trägt keine zeitliche Limitierung, allenfalls wäre die Einführung einer Bagatellgrenze gerechtfertigt. Der 10-Jahreszeitraum ist dafür m.E. zu hoch.

22 Verhältnis zu den Doppelbesteuerungsabkommen

§ 6 ASTG nimmt keine Rücksicht auf eine spätere Besteuerung des Veräußerungsgewinnes im neuen Wohnsitzstaat.³⁾ Dies bedeutet im allgemeinen eine Doppelbesteuerung, denn der Wohnsitzstaat wird

1) Kritisch auch GRASMANN, G., (Außensteuerreformgesetz), S. 106.

2) Vgl. GRASMANN, G., (Außensteuerreformgesetz), S. 1061 FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (ASTG), § 6 Anm. 24; TELKAMP, H.J., Der Außensteuergesetz-Entwurf, S. 107; VOGEL, H., (Außensteuerrecht), S. 56.

3) Vgl. BECKER, H., (Außensteuerrecht), S. 361; KRABBE, H., Das Außensteuergesetz, S. 12; WÖHRLE, W., (ASTG), § 6 I.

normalerweise den Unterschiedsbetrag zwischen Anschaffungskosten und Verkaufserlös als Steuerbemessungsgrundlage heranziehen. Sofern hier kein DBA Abhilfe schafft, muß der Steuerpflichtige diesen Nachteil hinnehmen. M.E. bleibt ihm aber für die Zeit der Veräußerung die Möglichkeit eines nochmaligen Wohnsitzwechsels in die BRD, die nunmehr aufgrund des § 6 Abs. 1 AStG verpflichtet ist, die bereits früher erhobene Wertzuwachssteuer anzurechnen. Liegt der spätere Veräußerungsgewinn unter dem Gewinn, der nach § 6 AStG angesetzt wurde, so erfolgt keine Steuererstattung, die zuviel bezahlte Steuer ist verloren!

Das Problem der nochmaligen Besteuerung des Wertzuwachses durch den ausländischen Staat ist auch vom Gesetzgeber erkannt worden. Die BRD bemüht sich deshalb neuerdings bei Abschluß neuer und der Revision alter DBA zu erreichen, daß der Vertragspartner bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes als Anschaffungskosten jenen Betrag zugrunde legt, den die BRD im Rahmen der Wertzuwachsbesteuerung als Erlös festgesetzt hat.

Eine solche Bestimmung enthält das DBAS in seinem Art. 13 Abs.5.¹⁾ Darüber hinaus hat sich die BRD ein Besteuerungsrecht offengehalten für den Fall, daß die Veräußerung der wesentlichen Beteiligung in der Schweiz nicht besteuert wird und der Veräußerer im Laufe der 5 Jahre vor der Veräußerung in der BRD ansässig war (Art. 13 Abs. 4 DBAS).²⁾ Das bedeutet folgendes: Verlegt ein Unternehmer seinen Wohnsitz in die Schweiz, so unterliegt er mit einer von ihm gehaltenen Beteiligung an einer deutschen Kapitalgesellschaft der Wertzuwachssteuer des § 6 AStG. Veräußert er innerhalb von 5 Jahren nach Wohnsitznahme in der Schweiz diese Beteiligung, so hat die BRD das Recht, den tatsächlichen Veräußerungsgewinn zu besteuern, allerdings unter Anrechnung der zuvor im Rahmen der Wertzuwachsbesteuerung erhobenen Steuern. Die BRD verliert dieses Recht, wenn der Unternehmer in der Schweiz mit dem Veräußerungsgewinn zu einer schweizerischen

-
- 1) Vgl. DEBATIN, H., (Neugestaltung), S. 393; KLUGE, V., (Außensteuergesetz), S. 414; SALDITT, F., (Außensteuergesetz), S. 575.
2) Vgl. KNECHTLE, A., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 442; REUTER, H.P./ASSEYER, M., (Gesellschafter), S. 223; SCHULZE-BRACHMANN, A., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 9 sowie das Beispiel bei DEBATIN, H., (Neugestaltung), S. 393.

Steuer herangezogen wird, wobei es gleichgültig ist, wie hoch diese Steuer im Einzelfall ausfällt. Veräußert der Auswanderer die Anteile an der deutschen Kapitalgesellschaft erst nach Ablauf der Fünfjahresfrist, so entfällt der Steueranspruch der BRD und nur die Schweiz ist steuerberechtigt.

Unternehmer, die ihren Wohnsitz in die Schweiz verlegen, sollten ihre wesentlichen Beteiligungen an deutschen Kapitalgesellschaften nicht innerhalb des vom Art. 13 Abs. 4 DBAS festgesetzten Fünfjahreszeitraumes veräußern. Die meisten schweizerischen Kantone kennen keine Steuer für Veräußerungen von Beteiligungen, die sich im Privatvermögen befinden.¹⁾ Damit bleibt zumindest die Wertsteigerung, welche auf den Zeitraum der Ansässigkeit in der Schweiz entfällt, steuerfrei. Kann aus bestimmten Gründen diese Frist nicht abgewartet werden, empfiehlt sich die Wohnsitznahme in einem Kanton, der den Veräußerungsgewinn besteuert.²⁾ Die schweizerische Steuerlast auf den Veräußerungsgewinn dürfte im allgemeinen geringer sein als die vergleichbare deutsche Steuerlast.

§ 6 Abs. 3 Nr. 3 AStG betrifft die Einlage der Anteile in eine ausländische Betriebstätte. Werden die Anteile einer Betriebstätte in einem Nichtabkommensland zugeführt, so bleibt der deutsche Steueranspruch grundsätzlich aufrechterhalten; die Wegzugsbesteuerung tritt nicht ein. Wird nun später ein DBA abgeschlossen, das dem Betriebstättenstaat das Besteuerungsrecht einräumt, so wird die Wegzugsbesteuerung (= Wertzuwachsbesteuerung) nicht nachgeholt.³⁾ Nach WÖHRLE⁴⁾ ist der Fall nicht erfaßt, daß der Steuerpflichtige die Anteile zunächst in einen Betrieb einbringt, der in einem Nichtabkommensland liegt und erst danach auswandert. Dies ist m.E. unzutreffend. Die inländische Steuerhoheit für die Veräußerungsgewinne wird durch die Person des Steuerpflichtigen aufrechterhalten. Sobald dieser seinen inländischen Wohnsitz aufgibt, greift § 6 AStG ein.

1) Vgl. S. 48 dieser Arbeit.

2) Vgl. auch DAGON, R., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 334.

3) Vgl. BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 50; FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 6 Anm. 68.

4) Vgl. WÖHRLE, W., (AStG), § 6 III 3.

Im deutschen Schrifttum wird z.T. die Meinung vertreten, § 6 AStG verstoße gegen die bestehenden DBA.¹⁾ Diese Ansicht trifft indessen nicht zu, denn der deutsche Steueranspruch knüpft noch an das Bestehen der unbeschränkten Steuerpflicht an.²⁾ Außerdem wird nur der Vermögenszuwachs der Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften erfaßt, der in jenem Zeitraum entstanden ist, in dem der Auswanderer in der BRD unbeschränkt steuerpflichtig war.

Trotz der Fiktion der Veräußerung ist der Auswanderer weiterhin beschränkt steuerpflichtig für Dividenden, welche die inländische Kapitalgesellschaft an ihn ausschüttet. Stammen diese Dividenden aus bereits versteuerten Rücklagen, so kommt es praktisch zu einer Mehrfachbesteuerung.³⁾

Die Wirksamkeit des § 6 AStG wird davon abhängen, inwieweit es dem Auswanderer gelingen wird, die Anteile an der inländischen Kapitalgesellschaft in andere Vermögensteile umzuschichten, ohne daß Veräußerungsgewinne entstehen.

-
- 1) Vgl. BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 52; FLICK, H., (Steuerfluchtgesetz), S. 250; SALDITT, F., (Außensteuergesetz), S. 575; TELKAMP, H.J., Der Außensteuergesetz-Entwurf, S. 108; VOGEL, H., (Steueroasengesetz), S. 1188.
Es besteht aber Einigkeit darüber, daß die Anwendung des § 6 AStG im Verhältnis zur Schweiz durch Art. 13 Abs. 5 DBAS sichergestellt ist.
- 2) Vgl. BELLSTEDT, Ch., (Wohnsitzverlegung), S. 130; DEBATIN, H., (Steuervertrag), S. 2079 f.; KLUGE, V., (Außensteuergesetz), S. 414; RITTER, W., Das Außensteuerreformgesetz, S. 28; WEBER, E., (Außensteuergesetz), S. 354; WÖHRLE, W., (AStG), § 6 II.
- 3) Vgl. VOGEL, H., (Schwerpunkte), S. 1405; WEYER, F., (Außensteuerreformgesetz), S. 267.

3 Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht

Das ASTG läßt sowohl die normale unbeschränkte, als auch die normale beschränkte Steuerpflicht bestehen. Es unterwirft jedoch in seinen §§ 2 - 4 natürliche Personen, die als Deutsche längere Zeit hindurch unbeschränkt steuerpflichtig waren und unter Beibehaltung wesentlicher wirtschaftlichen Inlandsinteressen in ein niedrig besteuertes Land ausgewandert sind, für einen Zeitraum von maximal 11 Jahren einer erweiterten beschränkten Einkommen-, Vermögen- und Erbschaftsteuerpflicht; z.B. unterliegen der erweiterten beschränkten Einkommensteuerpflicht alle Einkünfte aus deutschen Quellen zum Satz des Welteinkommens!

31 Voraussetzungen

311 Persönliche Merkmale

§ 2 ASTG knüpft an die deutsche Staatsangehörigkeit an, Ausländer werden also nicht erfaßt.¹⁾ Unter Wettbewerbsgesichtspunkten ist diese Differenzierung bedenklich, denn dadurch werden die deutschen Staatsangehörigen diskriminiert. Die Regierungsbegründung wertet die Staatsangehörigkeit als Kennzeichen für besondere persönliche Bindungen zum Inland.²⁾ Dem kann nicht gefolgt werden.

In sämtlichen neueren DBA, sowie im OECD-Musterabkommen tritt das Merkmal der Staatsangehörigkeit zurück hinter anderen Kriterien. Es ist nicht einzusehen, warum ein Ausländer, der 20 Jahre lang in der BRD unbeschränkt steuerpflichtig war und nun ins Ausland abwandert, gegenüber deutschen Staatsangehörigen, die nur 10 Jahre lang unbeschränkt steuerpflichtig waren, bevorzugt werden soll.³⁾

1) Kritisch dazu auch BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (ASTG), S. 30; DIEHM, H./LING, R., (Wohnsitzwechsel), S. 50; TELKAMP, H.J., Der Außensteuergesetz-Entwurf, S. 103; VOGEL, H., (Steuer-easengesetz), S. 1187.

2) Vgl. BT-Drucks. VI/2883, Tz. 19.

3) So auch BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (ASTG), S. 31.

Die wirtschaftlichen Bindungen zum Inland waren bei beiden Personen in der Vergangenheit sicherlich gleich groß.

Auch die Beibehaltung der deutschen Staatsangehörigkeit während der Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht kann nicht als Indiz dafür gewertet werden, daß sich das betreffende Steuersubjekt der BRD besonders verbunden fühlt, oftmals fehlt es einfach an den rechtlichen Möglichkeiten, eine andere Staatsangehörigkeit zu erwerben. Wechsel der Staatsangehörigkeit als Mittel zur Umgehung des § 2 AStG scheidet im allgemeinen aus, da dieser Wechsel bei Fortbestehen der unbeschränkten Steuerpflicht erst 10 Jahre später eine Abwanderung in das Ausland ermöglicht, ohne daß § 2 AStG eingreift. Auf die Staatsangehörigkeit nach der Auswanderung kommt es nicht an.

312 Wirtschaftliche Inlandsbindung

Wesentliche wirtschaftliche Inlandsinteressen sind nach § 2 Abs.3 AStG dann gegeben, wenn der Abwanderer entweder: Unternehmer oder Mitunternehmer eines inländischen Gewerbebetriebes ist, an einer inländischen Kapitalgesellschaft wesentlich beteiligt ist, oder, sofern er Kommanditist ist, mehr als 25 % der Gesamteinkünfte der KG auf ihn entfallen.

Selbst wenn keine dieser Voraussetzungen zutrifft, hat der Abwanderer wesentliche wirtschaftliche Inlandsinteressen, wenn die Einkünfte, die nicht ausländische Einkünfte sind (§ 34c Abs. 1 EStG), mehr als 30 % der gesamten Einkünfte betragen oder 120.000 DM übersteigen, bzw. wenn das Vermögen, dessen Erträge nicht ausschließlich ausländische Einkünfte wären, mehr als 30 % des Gesamtvermögens beträgt oder 300.000 DM übersteigt. Es ist unerheblich, ob die betreffenden Vermögensteile überhaupt einen Ertrag abwerfen, wichtig ist nur, wie die Erträge, wenn sie angefallen wären, zu qualifizieren sind.¹⁾ Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht (ebStpfl.) kann also nicht dadurch umgangen werden,

1) So DIEHK, H./LING, R., (Wohnsitzwechsel), S. 57; FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 2 Anm. 104; WÖHRLE, W., (AStG), § 3 I. Nicht ganz so eindeutig HEINZE, W., (Einzelfragen), S. 18, der Vermögen, das seiner Art nach ertraglos ist, außer Betracht lassen will.

daß durch entsprechende Gestaltung des Steuerpflichtigen das Vermögen nur diskontinuierliche Erträge abwirft und es in ertragsfreien Jahren bei der normalen beschränkten Steuerpflicht bleibt.

Es erscheint auf den ersten Blick befremdlich, daß ein Kommanditist mit Wohnsitz in einem Niedrigsteuerland, auf den 52.000 DM (= 26 %) der Gesamteinkünfte einer KG entfallen, wesentliche wirtschaftliche Inlandsinteressen haben soll, während der gleiche Betrag, aus inländischen Splitterbeteiligungen als Dividenden zugeflossen, eine solche Annahme nicht rechtfertigt. Ein Blick auf die 300.000 DM-Grenze des § 2 Abs. 3 Nr. 3 AStG zeigt jedoch, daß auch in diesen Fällen für die meisten in der Praxis wichtigen Rechtsgestaltungen wesentliche wirtschaftliche Inlandsinteressen angenommen werden können.

Wenn die Bundesregierung die erweiterte beschränkte Steuerpflicht mit dem Gebot wettbewerbsgerechter Besteuerung inländischer Einkünfte begründet,¹⁾ so ist nicht einzusehen, weshalb nur deutsche Auswanderer mit wesentlichen wirtschaftlichen Interessen in der BRD einer höheren Besteuerung unterliegen sollen. Wenn man schon alle Inlandseinkünfte einer gleichen Steuerlast unterwerfen will, so wäre der konsequentere Weg die Anhebung des Niveaus der beschränkten Steuerpflicht auf das Niveau der unbeschränkten Steuerpflicht gewesen. Zudem ist es mit dem Wettbewerbsgedanken unvereinbar, die erweiterte beschränkte Steuerpflicht auf 10 Jahre zu begrenzen.²⁾

Für die Ermittlung der Einkunfts- und Vermögensgrenzen ist das deutsche Steuerrecht maßgebend. Das bedeutet nichts anderes, als daß der deutsche Fiskus von jedem Abwanderer, der nunmehr in einem ausländischen Staat ansässig ist, Auskünfte über Welteinkommen und Weltvermögen verlangt, da erst im Anschluß daran festgestellt werden kann, ob die erweiterte beschränkte Steuerpflicht

1) Vgl. BT-Drucks. VI/2883, Tz. 19.

2) Vgl. SALDITT, F., (Steuerlast), S. 18; TELKMAAT, H.J., Der Außensteuergesetz-Entwurf, S. 103.

überhaupt eingreift.¹⁾ Entscheidend sind die Verhältnisse zu Beginn des Veranlagungszeitraumes, der Steuerpflichtige hat auch dann wesentliche wirtschaftliche Inlandsinteressen, wenn die Voraussetzungen im Laufe des Jahres hinfällig geworden sind.²⁾

313 Niedrige Besteuerung

Eine niedrige Besteuerung liegt nach § 2 Abs. 2 AStG vor, wenn die ausländische Einkommensteuer

I) die deutsche Einkommensteuer um mehr als $\frac{1}{3}$ unterschreitet, wobei typisierend³⁾ auf den Fall einer ledigen Person mit einem Einkommen von 150.000 DM abgestellt wird, oder

II) durch eine Vorzugsbesteuerung erheblich gemildert sein kann.

Im zweiten Fall kommt es nicht darauf an, ob der Steuerpflichtige die Vorzugsbesteuerung überhaupt in Anspruch nimmt, die Möglichkeit als solche genügt.⁴⁾ Angesprochen ist dabei vor allem die pauschale Besteuerung nach dem Verbrauch, wie sie für Ausländer in der Schweiz möglich ist.⁵⁾ Es bleibt allerdings die Frage bestehen, wann die Vorzugsbesteuerung erhebliche Milderungen bringt.⁶⁾

-
- 1) Es ist nicht klar, wie die deutsche Finanzverwaltung die Angaben des Steuerpflichtigen überprüfen will. Eine Mitwirkung des ausländischen Fiskus wird im allgemeinen nicht möglich sein. Im wesentlichen werden daher die Steuerbemessungsgrundlagen, die das Steueroasenland ermittelt hat, auch für die Zwecke der deutschen Besteuerung unverändert übernommen werden müssen. Vgl. HELLWIG, P., (Fragen), S. 4.
 - 2) Vgl. DIEHM, H./LING, R., (Wohnsitzwechsel), S. 56; FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 2 Anm. 91.
 - 3) Vgl. DEBATIN, H., Außensteuerreformgesetz, S. 270.
 - 4) Vgl. WÖHRLE, W., (AStG), § 2 II.
 - 5) Es erscheint fraglich, ob jede dem § 31 EStG entsprechende ausländischen Gesetzesnorm als Möglichkeit einer Vorzugsbesteuerung gewertet werden darf, wie DIEHM, H./LING, R., (Wohnsitzwechsel), S. 54, dies offenbar für möglich halten. Mit HELLWIG, P., (Fragen), S. 4, bin ich der Ansicht, daß nur solche Vergünstigungen erfaßt werden sollen, die als Anreiz zur Wohnsitzverlegung gedacht sind. Ähnlich auch BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 29.
 - 6) DIEHM, H./LING, R., (Wohnsitzwechsel), S. 54, vertreten hierzu die Ansicht, daß eine Abweichung von mehr als $\frac{1}{3}$ von der deutschen Besteuerung auf jeden Fall als erheblich bezeichnet werden muß.

Es ist primär nicht entscheidend, ob im konkreten Einzelfall tatsächlich eine niedrige oder hohe Besteuerung eintritt.¹⁾ Ist ein Staat aufgrund der Alternative I als hoch besteuernnd qualifiziert worden, so kommt es nicht darauf an, ob der Steuerpflichtige im konkreten Einzelfall tatsächlich hoch besteuert wird, solange nicht Alternative II zutrifft.

Beispiel: Für eine ledige Person mit 150.000 DM Einkommen betragen die ausländischen Einkommensteuern 80 % der entsprechenden deutschen Steuer. Der ausländische Staat gewährt keine Vorzugsbesteuerung, gilt also folglich nicht als niedrig besteuernndes Gebiet.

Der deutsche Abwanderer X ist in diesem Staat ansässig geworden, ist ledig und entrichtet auf sein Einkommen von 150.000 DM aufgrund anderweitiger Sondervorschriften des Auslandes nur eine Steuer, welche 50 % der vergleichbaren deutschen Steuer entspricht. X fällt nicht unter die erweiterte beschränkte Steuerpflicht, da er nicht in einem niedrig besteuernnden Gebiet ansässig ist!

Ist andererseits aufgrund der typisierenden Betrachtungsweise ein ausländisches Gebiet als niedrig besteuernnd qualifiziert worden, so steht dem Steuerpflichtigen der Nachweis offen, daß in seinem besonderen Fall die vom Einkommen insgesamt zu entrichtende Steuer mindestens $\frac{2}{3}$ der Steuer erreicht, die der Steuerpflichtige bei unbeschränkter inländischer Steuerpflicht zu entrichten hätte. Gelingt dieser Nachweis, so gilt der Steuerpflichtige für seine Person und den entsprechenden Veranlagungszeitraum als nicht in einem niedrig besteuernnden Staat ansässig!

Zu den insgesamt vom Einkommen entrichteten Steuern zählen nicht nur die Steuern des ausländischen Wohnsitzstaates, sondern auch Steuern von Drittstaaten und der BRD, z.B. die deutschen Quellensteuern auf Dividenden oder die im Rahmen der normalen beschränkten Steuerpflicht in der BRD entrichteten Einkommensteuern.

1) Vgl. RITTER, W., Das Außensteuerreformgesetz, S. 22.

Im Verhältnis zur Schweiz kommt es nur auf die tatsächlich festgesetzten Steuern eines Jahres an, ohne Rücksicht darauf, daß die Bemessungsgrundlagen zeitlich weit zurückliegen.¹⁾ Da in der gesamten Schweiz die Möglichkeit der Besteuerung nach dem Verbrauch besteht, muß zunächst auch die gesamte Schweiz als niedrig besteuernnd betrachtet werden. Das Gesetz spricht aber von der Möglichkeit der Vorzugsbesteuerung für den Steuerpflichtigen. Weist der Steuerpflichtige deshalb nach, daß für ihn die Vorzugsbesteuerung nicht in Frage kommt (die schweizerische Vorzugsbesteuerung knüpft daran, daß der Steuerpflichtige keiner Erwerbstätigkeit nachgeht!),²⁾ so bleibt für seine Person § 2 Abs. 2 Nr. 2 AStG außer Betracht! Durch Wohnsitznahme in einem hoch besteuernnden Kanton (vor allem die französisch-sprachigen Kantone)³⁾ läßt sich auch § 2 Abs. 2 Nr. 1 AStG umgehen, so daß eine Wohnsitznahme in der Schweiz möglich wird, ohne daß die erweiterte beschränkte Steuerpflicht eingreift und ohne daß der Nachweis der hohen Besteuerung im Einzelfall erbracht werden muß.

§ 2 Abs. 2 Nr. 1 AStG hat den erheblichen Vorteil, daß diese Vorschrift in der Praxis leicht zu handhaben ist und darüber hinaus eine gewisse Flexibilität besitzt, denn die 2/3 Grenze, die im Gesetz angesprochen ist, kann sowohl durch inländische, als auch ausländische Steuersatzänderungen erreicht werden.

Bei den derzeitigen Ertragsteuersätzen beträgt diese Grenze 31,2 %, wobei die Ergänzungsabgabe eingeschlossen ist.⁴⁾

-
- 1) So auch DIEHM, H./LING, R., (Wohnsitzwechsel), S. 55; FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 2 Anm. 70.
 - 2) Es ist in diesem Zusammenhang scharf zu trennen zwischen dem Recht des Steuerpflichtigen, eine Vorzugsbesteuerung für seine Person überhaupt beanspruchen zu können und der Möglichkeit des Steuerpflichtigen, eine ihm zustehende Vorzugsbesteuerung abzulehnen.
 - 3) Dem steht die Wohnsitznahme in einer hoch besteuernnden Gemeinde gleich, auch wenn die Kantonssteuern niedrig sind.
 - 4) Die Ergänzungsabgabe ist fester Bestandteil der Einkommensteuerlast, so daß sie m.E. zu berücksichtigen ist. Vgl. auch BELLEDT, Ch., (Wohnsitzverlegung), S. 131. Anderer Ansicht BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 29; FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 2 Anm. 79; WÖHRLE, W., (AStG), § 2 II, welche die Ergänzungsabgabe nicht berücksichtigen! Unzutreffend m.E. die Ansicht von DIEHM, H./LING, R., (Wohnsitzwechsel), S. 55, die auch einen Stabilitätszuschlag berücksichtigen wollen.

Ausschlaggebend für die tatsächliche Steuerbelastung des Auswanderers im Ausland sind sein Familienstand, die Struktur seiner Einkünfte, sowie die ausländischen Steuervergünstigungen, die nicht einer allgemeinen Vorzugsbesteuerung entsprechen. WÖHRLE¹⁾ weist darauf hin, daß Staaten mit Territorialprinzip bei der Besteuerung, aus dem Kreis der Niedrigsteuerländer ausscheiden können, obwohl ein Auswanderer mit seinen Einkünften aus der BRD dort überhaupt nicht besteuert wird. Die Diskrepanz zwischen Zielsetzung und Ausgestaltung des § 2 ASTG ist somit offensichtlich.

Unklar bleibt, weshalb sich der Gesetzgeber gerade die 2/3-Grenze als Marke für die niedrige Besteuerung ausgesucht hat. Soll das heißen, daß der Gesetzgeber die deutschen Steuern als um 1/3 überhöht betrachtet, oder tritt bei ausländischen Steuern, welche die 2/3 Grenze erreichen, keine Wettbewerbsverzerrung mehr ein?

Man wird davon ausgehen müssen, daß das Gesetz die Auswanderungsmotive, also die Steuerflucht beeinflussen will.²⁾ Offensichtlich erachtet der Gesetzgeber die 2/3-Grenze als genügend hohe Reizschwelle, bei der eine Steuerflucht in der Mehrzahl der Fälle unterbleibt, bzw. wenn sie doch stattfindet, dem Gedanken der Steuergerechtigkeit nicht so extrem zuwiderläuft, wie das nach Ansicht des Gesetzgebers bei den bisherigen Wohnsitzverlegungen in Steueroasen der Fall war.

1) Vgl. WÖHRLE, W., (ASTG), § 2 II.

2) So auch SALDITT, F., (Steuerlast), S. 22.

32 Inhalt der erweiterten beschränkten Steuerpflicht

321 Die Einkommensteuer

Treffen die Voraussetzungen des § 2 AStG auf eine natürliche Person zu, so wird sie beschränkt steuerpflichtig mit allen Einkünften, die bei unbeschränkter Steuerpflicht nicht ausländische Einkünfte i.S. des § 34c Abs. 1 EStG sind. Die Erweiterung betrifft also vor allem Zinseinkünfte unbeschränkt Steuerpflichtiger, Einkünfte aus Spekulationsgeschäften sowie Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen, wenn der Verpflichtete unbeschränkt steuerpflichtig ist.¹⁾ Am wichtigsten erscheint wohl, daß auch Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug nach § 50a EStG unterliegen, von der erweiterten beschränkten Steuerpflicht erfaßt werden, wobei die Abgeltungswirkung der Abzugsteuer aufgehoben wird (§ 2 Abs. 5 AStG). Die Höhe des Steuerersatzes richtet sich nach dem Welteinkommen des Steuerpflichtigen,²⁾ dabei wirkt die inländische Abzugsteuer als Mindeststeuer, die nicht unterschritten werden darf.

Da der Auswanderer nicht ungünstiger gestellt werden soll als bei unbeschränkter Steuerpflicht, eröffnet § 2 Abs. 6 AStG die Möglichkeit, im Rahmen einer Schattenveranlagung nachzuweisen, daß die erweiterte beschränkte Steuerpflicht zu einer höheren Steuerbelastung führt, als sie bei unbeschränkter Steuerpflicht gegeben wäre; ein übersteigender Betrag wird dann nicht erhoben.³⁾ Absolute Untergrenze ist jedoch jene Steuerlast, die der Steuerpflichtige auch im Rahmen der normalen beschränkten Steuerpflicht hinnehmen mußte.⁴⁾

-
- 1) Vgl. dazu FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 2 Anm. 25 ff.
 - 2) Vgl. BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 34; RICHTER, H., (Tarifvorbehalt), S. 413 ff.; RICHTER, H., (Negative Einkünfte), S. 208 f.; sowie die Beispiele bei REISING, K., (Besteuerung), S. 205 ff.
 - 3) Vgl. TIMM, W., Das Außensteuergesetz, S. 2358; WÖHRLE, W., (AStG), § 2 VI.
 - 4) Vgl. DIEHM, H./LING, R., (Wohnsitzwechsel), S. 69; FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 2 Anm. 130 ff.; HELLWIG, P., (Fragen), S. 7.

Greift die erweiterte beschränkte Steuerpflicht ein, so ist sie also praktisch immer mit Nachteilen verbunden. Der Steuerpflichtige hat mindestens die Steuer eines normal beschränkt Steuerpflichtigen zu entrichten, u.U. sogar die Steuer eines unbeschränkt Steuerpflichtigen,¹⁾ im Gegensatz zu letzterem ist er aber in seinem neuen Wohnsitzstaat noch unbeschränkt steuerpflichtig, wobei keine Anrechnung der Wohnsitzstaatsteuern auf die zusätzliche deutsche Steuerlast erfolgt. "Daraus können sich naturgemäß zusätzliche Steuerbelastungen ergeben, die - zu Lasten des erweitert beschränkt Steuerpflichtigen - die leistungs- und wettbewerbsgerechte Besteuerung stören."²⁾

322 Die Vermögensteuer

Treffen auf eine natürliche Person die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 Satz 1 AStG zu, so wird der Steuerpflichtige über das Inlandsvermögen i.S. des § 121 Abs. 2 BewG hinaus, mit allem Vermögen beschränkt steuerpflichtig, dessen Erträge bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nicht ausländischen Einkünfte i.S. des § 34c Abs. 1 EStG wären (§ 3 AStG).³⁾

Es kommt nicht auf die Belegenheit des Vermögens an, so daß auch Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften erfaßt werden, die bei ausländischen Banken deponiert sind.⁴⁾

Übersteigt die Steuer bei erweiterter beschränkter Steuerpflicht die Steuer, welche bei unbeschränkter Steuerpflicht zu entrichten wäre,⁵⁾ so wird der übersteigende Betrag, im Gegensatz zu der Regelung bei der Einkommensteuer, nicht erlassen. § 3 Abs. 2 AStG sieht als Milderungsregel lediglich einen Freibetrag von 60.000 DM vor, der sich allerdings nur auf das zusätzlich erfaßte Vermögen bezieht. Wie bei der ESt bildet jedoch auch hier die normale beschränkte Steuerpflicht die Untergrenze für die Belastung durch Vermögensteuern.

1) Vgl. BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 35.

2) BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 36.

3) Vgl. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 3 Anm. 16.

4) Vgl. BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 36.

5) Vgl. DIEHM, H./LING, R., (Wohnsitzwechsel), S. 72; KRABBE, H., Das Außensteuergesetz, S. 9.

Doppelbesteuerungen können entstehen, wenn auch der Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen die betreffenden Vermögensteile zu einer Steuer heranzieht und nicht für eine Anrechnung der deutschen VSt sorgt, denn die BRD gewährt keine dem § 11 VStG vergleichbare Steueranrechnung!¹⁾

323 Die Erbschaftsteuer

Treffen auf einen Erblasser oder Schenker zur Zeit der Entstehung der Steuerschuld die Bedingungen des § 2 Abs. 1 Satz 1 AStG zu, so tritt bei Erbschaftsteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG die Steuerpflicht über den dort bezeichneten Umfang hinaus für alle Teile des Erwerbs ein, deren Erträge bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nicht ausländische Einkünfte i.S. des § 34c Abs. 1 EStG wären (§ 4 Abs. 1 AStG).

Wird nachgewiesen, daß im Ausland von dem erweiterten Inlandsvermögen eine Erbschaftsteuer erhoben wird, die mindestens 30 % der deutschen Erbschaftsteuer beträgt, so entfällt nach § 4 Abs. 2 AStG die erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht.

1) Vgl. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 3 Anm. 3.

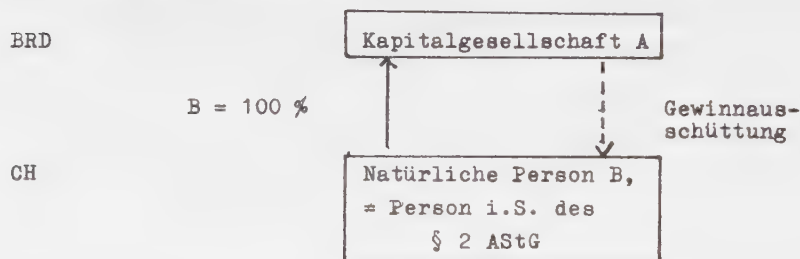
33 Zwischengeschaltete Gesellschaften

331 Allgemeiner Inhalt

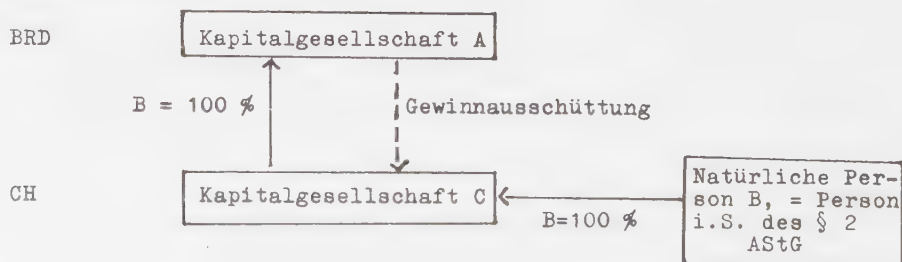
Da nur natürliche, nicht unbeschränkt steuerpflichtige Personen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht unterliegen, könnte diese leicht umgangen werden, indem der Abwanderer die steuerpflichtigen Einkünfte und Vermögenswerte auf eine von ihm beherrschte ausländische Gesellschaft in einem Niedrigsteuerland überträgt.

Diese Umgehungsmöglichkeit wird durch § 5 AStG verhindert, der für solche Fälle unter bestimmten Voraussetzungen Einkünfte und Vermögen, die der Zwischengesellschaft übertragen wurden, dem Abwanderer zurechnet. (§ 7 AStG erfaßt nur den Fall, daß der Inhaber der Zwischengesellschaft unbeschränkt steuerpflichtig ist!)

Beispiel für § 2 AStG



Beispiel für § 5 AStG



Voraussetzung für eine solche Zurechnung ist, daß Abwanderer allein oder zusammen mit unbeschränkt steuerpflichtigen Personen an der ausländischen Gesellschaft i.S. des § 7 AStG beteiligt sind, d.h., es wird eine Beteiligung zu mehr als der Hälfte gefordert.¹⁾ Es sind aber nur jene Einkünfte zuzurechnen, mit denen der Steuerpflichtige bei unbeschränkter Steuerpflicht im Rahmen der §§ 7, 8 und 14 AStG steuerpflichtig wäre und die nicht ausländischen Einkünfte i.S. des § 34c Abs. 1 EStG sind. Im Gegensatz zu § 7 AStG werden dem Steuerpflichtigen also nur jene Einkünfte zugerechnet, die die Zwischengesellschaft aus der BRD bezieht und die als Zwischeneinkünfte i.S. des § 8 AStG anzusehen sind.

Im Rahmen der §§ 2 und 5 AStG erfolgt deshalb eine doppelte Prüfung der Niedrigbesteuerung. Einmal beim Abwanderer und zum andern bei der zwischengeschalteten Gesellschaft hinsichtlich der empfangenen Einkünfte.²⁾

Das Gesetz verlangt nicht, daß die Auslandsgesellschaft wesentliche wirtschaftliche Inlandsinteressen hat, diese Frage ist erst beim Steuerpflichtigen zu prüfen, der demnach wesentliche wirtschaftliche Inlandsinteressen über mehrere Auslandsgesellschaften haben kann (§ 2 Abs. 4 AStG). Anders als im § 7 AStG wird nicht unterstellt, daß die Zwischengesellschaft an den Abwanderer ausschüttet, § 5 AStG geht von der Fiktion des unmittelbaren Zuflusses beim Abwanderer aus.³⁾

332 Die Verweisung auf §§ 7, 8 AStG

Durch die Verweisung auf die §§ 7 und 8 AStG im § 5 AStG ergeben sich für den Abwanderer weitere Möglichkeiten der Steuervermeidung für den Fall der Gewinnthesaurierung.

1) Vgl. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 5 Anm. 19.

2) Vgl. DIEHM, H./LING, R., (Wohnsitzwechsel), S. 71; FLICK/WASSERMEYER/BECKER, (AStG), § 5 Anm. 22.

3) Vgl. BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 40; DEBATIN, H., Außensteuerreformgesetz, S. 271; RITTER, W., Das Außensteuerreformgesetz, S. 25; WÖHRLE, W., (AStG), § 5 I.

Selbst wenn der Abwanderer in einem niedrig besteuerten Gebiet ansässig ist, bietet sich für die von ihm beherrschte Zwischengesellschaft immer noch die Alternative, in hoch steuernde Gebiete auszuweichen.

Beispiel: Ein Abwanderer unterliegt einer 30 %igen Ertragsteuerbelastung und gilt außerdem aufgrund des § 2 Abs. 2 Nr. 1 AStG als in einem niedrig besteuerten Gebiet ansässig.

Überträgt der Abwanderer nunmehr die ertragbringenden Vermögensteile auf eine ausländische Basisgesellschaft, die mit den fraglichen Einkünften ebenfalls einer Steuerbelastung von 30 % unterliegt, so greift die erweiterte beschränkte Steuerpflicht für diese Einkünfte nicht ein, da der Abwanderer bei unbeschränkter Steuerpflicht mit diesen Einkünften nicht steuerpflichtig wäre.

Bei derartigen Gestaltungen ist allerdings zu beachten, daß zwischengeschaltete Gesellschaften u.U. noch andere, nicht aus der BRD stammende Einkünfte hat. Wird nun eine derartige Gesellschaft in einem hoch besteuerten Gebiet angesiedelt, so werden u.U. nicht nur die aus der BRD stammenden Einkünfte, sondern das gesamte Einkommen und Vermögen hoch besteuert.

Der Verweis auf die §§ 7 und 8 AStG scheint zunächst noch weitere Umgehungsmöglichkeiten des § 2 AStG zu enthalten. § 8 AStG unterwirft nur passive Einkünfte der Zugriffsbesteuerung. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Produktionstätigkeit usw. fallen nicht unter den Negativkatalog des § 8 AStG. Bezieht daher eine Person i.S. des § 2 AStG unmittelbar Einkünfte aus Produktionstätigkeit, die nicht ausländische Einkünfte i.S. des § 34c Abs. 1 EStG sind, so unterliegt sie mit diesen Einkünften der erweiterten beschränkten Steuerpflicht. Werden dieselben Einkünfte mittelbar über eine Gesellschaft i.S. des § 5 AStG bezogen, dann unterliegt die Person mit diesen Einkünften nicht der erweiterten beschränkten Steuerpflicht.¹⁾

Ein Blick auf die Besteuerung dieser Einkünfte durch die BRD zeigt jedoch, daß die Unterschiede zwischen normaler und erwei-

1) Vgl. BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 40.

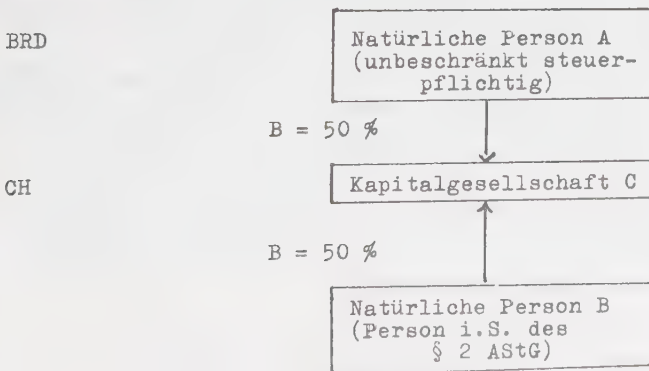
terter beschränkter Steuerpflicht nicht so gravierend sind, daß man in jedem Fall von einer echter Steuerersparnis sprechen könnte. Unterhält der Abwanderer in der BRD z.B. eine Betriebsstätte, die Einkünfte aus Produktionstätigkeit erzielt, so bestimmt bei normaler beschränkter Steuerpflicht die Höhe dieser Einkünfte den anzuwendenden Steuersatz, z.B. 45 %. Bei erweiterter beschränkter Steuerpflicht unterliegen diese Einkünfte dem Steuersatz, der dem Welteinkommen entspricht, maximal also 53 %. Wird die inländische Betriebsstätte nunmehr an eine Gesellschaft i.S. des § 5 AStG angehängt, so unterliegt diese in der BRD einem Körperschaftsteuersatz von 49 % (§ 19 Abs. 1 Nr. 3 KStG). Der Weg über die Zwischengesellschaft bringt also eine Steuerersparnis von maximal 4 %.

333 Die Umgehung der Zugriffsbesteuerung durch den § 2 AStG

§ 5 Abs. 1 AStG enthält eine Definition der "Person i.S. des § 2". Eine Person i.S. des § 2 AStG ist folglich eine natürliche Person, auf welche die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. AStG zutreffen, und die in den letzten zehn Jahren vor Ende ihrer unbeschränkten Steuerpflicht als Deutscher insgesamt mindestens fünf Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war.

Diese Person ist auch im § 7 Abs. 2 Satz 1 AStG angesprochen. Die Anwendung der Zugriffsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG) setzt voraus, daß unbeschränkt Steuerpflichtigen und Personen i.S. des § 2 AStG mehr als 50 % der Anteile bzw. Stimmrechte an einer ausländischen juristischen Person zuzurechnen sind.

Beispiel



Eine Person i.S. des § 2 AStG setzt aber voraus, daß die Person in einem ausländischen Gebiet ansässig ist, in dem sie mit ihrem Einkommen nur einer niedrigen Besteuerung unterliegt! Wandert deshalb B in ein Gebiet aus, in dem er hoch besteuert wird, oder das als hoch steuernd gilt, so ist B keine "Person i.S. des § 2." An der Gesellschaft C sind deshalb dann nur unbeschränkt Steuerpflichtige zu 50 % beteiligt. Die Gesellschaft C ist infolgedessen nicht deutsch beherrscht! Hinsichtlich C und aller C nachgeschalteten Gesellschaften kann die Zugriffsbesteuerung nicht eingreifen. Die Zugriffsbesteuerung bei A unterbleibt!!

Die Verweisung des § 7 Abs. 2 AStG auf die Person i.S. des § 2 wird damit zum Ausgangspunkt für Steuerumgehungen.

Unterstellt man, daß es sich bei den Personen A und B um Brüder handelt, die Eigentümer einer deutschen Personengesellschaft sind, in deren Betriebsvermögen sich die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft C befindet, so wird die Zugriffsbesteuerung für A und B vermieden, wenn einer der beiden Brüder seinen Wohnsitz in ein hoch steuerndes Land verlegt und dort unbeschränkt steuerpflichtig wird.

Verlegt z.B. der Gesellschafter B seinen Wohnsitz an die französische Riviera, so wird er in Frankreich ansässig. Aufgrund der typisierenden Betrachtungsweise des § 2 Abs. 2 AStG gilt Frankreich als hoch steuerndes Land. Folglich ist B keine Person i.S. des § 2. Die Zugriffsbesteuerung für A und B wird vermieden. Die Personen A und B müssen lediglich § 7 Abs. 4 AStG beachten, was keine Schwierigkeiten bereiten dürfte. Dies muß selbst dann gelten, wenn A und B abwechselnd an der Riviera ansässig werden. A und B müssen auch nicht befürchten, daß sie in Frankreich gegebenenfalls höher besteuert werden als in der BRD, denn nach dem DBA BRD-Frankreich wird der Auswanderer aufgrund des Betriebsstättenprinzips mit seinen Einkünften aus der Personengesellschaft ausschließlich in der BRD besteuert.

34 Die Behandlung der Auswanderer im DBAS

Es steht außer Zweifel, daß es der BRD unbenommen bleibt, im Verhältnis zu jenen Staaten, mit denen kein DBA abgeschlossen wurde, die Vorschriften des AStG und somit auch die erweiterte beschränkte Steuerpflicht in vollem Umfang anzuwenden.¹⁾

Sofern jedoch ein DBA besteht, setzen die Abkommensbestimmungen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht Schranken,²⁾ da die zwischenstaatlichen Vertragsnormen im allgemeinen sogar die Ansprüche aus der normalen beschränkten Steuerpflicht beschneiden. DEBATIN³⁾ bemerkt dazu: "Selbstverständlich steht die erweiterte beschränkte Steuerpflicht unter den Schranken der Doppelbesteuerungsabkommen, die als *lex specialis* Vorrang haben. Soweit der Steuerpflichtige nach einem Doppelbesteuerungsabkommen, das zwischen seinem neuen Wohnsitzland und der Bundesrepublik besteht, von der deutschen Steuer freigestellt ist, wirkt dies auch gegen die erweiterte beschränkte Steuerpflicht. Hieran zeigt sich, daß die angestrebte Neuregelung in ihrer Breitenwirkung alle Staaten ausklammert, mit denen ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, soweit darin nicht Raum für die erweiterte beschränkte Steuerpflicht freigehalten ist."

Diesen notwendigen Raum hat sich die BRD erstmals im DBAS geschaffen,⁴⁾ was auf drei völlig verschiedenen Wegen im Rahmen des Art. 4 DBAS geschah.

341 Ausschluß von Abkommensvorteilen für Pauschalierte

Nach Art. 4 Abs. 6 Buchst. a DBAS gilt eine natürliche Person nicht als "in einem Vertragsstaat ansässig", wenn sie dort nicht

1) Vgl. SALDITT, F., (Steuerlast), S. 16.

2) So auch FREUDLING, F., (Außensteuerreformgesetz), S. 19; RITTER, W., Das Außensteuerreformgesetz, S. 25 f.; WÖHRLE, W., (AStG), Vorbem. §§ 2 - 5 II 1.

3) DEBATIN, H., (Leitsätze), S. 96.

4) Die Mehrzahl der in Kraft befindlichen Abkommen setzen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht allerdings sehr enge Schranken.

mit allen Einkünften aus dem anderen Vertragsstaat den vollen Steuern unterliegt.¹⁾

Bei oberflächlicher Betrachtung scheint zunächst keine Beziehung dieser Vertragsbestimmung zu den deutschen Auswanderern zu bestehen. Erst ein Blick auf das schweizerische Steuerrecht macht Sinn und Ausmaß dieser Vertragsnorm deutlich. Nach Art. 18bis WStB und ähnlichen kantonalen Vorschriften²⁾ haben Ausländer ohne Erwerbstätigkeit die Möglichkeit der Pauschalbesteuerung.³⁾ Diese Pauschalbesteuerung führt für wohlhabende Ausländer im allgemeinen zu wesentlich niedrigeren schweizerischen Steuerlasten, als sie bei einer Normalbesteuerung zu erwarten wären.⁴⁾ Eine derartige Vorzugsbesteuerung ist in Art. 4 Abs. 6 Buchst. a DBAS angesprochen; es sollen jene deutschen Auswanderer⁵⁾ erfaßt werden, die in der Schweiz für ihre deutschen Einkünfte⁶⁾ eine Vorzugsbesteuerung genießen.

Die Fiktion der "Nicht-Ansässigkeit" hat weitreichende Folgen für die betreffende natürliche Person. Nach Art. 1 DBAS gilt das Abkommen nur für Personen, die in mindestens einem Vertragsstaat ansässig sind. Wird die Ansässigkeit in der Schweiz aufgrund des Art. 4 Abs. 6 Buchst. a DBAS verneint, so käme nur noch eine Ansässigkeit in der BRD in Frage. Das setzt aber wiederum voraus, daß in der BRD unbeschränkte Steuerpflicht besteht, woran es fehlt.

-
- 1) Vgl. dazu HANGARTER, D., (Besonderheiten), S. 433 f.; WIDMER, M., (Zusammenwirken), S. 221; WIDMER, M., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 6 f.
 - 2) Vgl. S. 55 ff. dieser Arbeit.
 - 3) Es dürfte regelmäßig unbeachtlich sein, wenn einzelne Kantone bestimmte Einkünfte unbesteuert lassen, sofern darin nicht eine ausgesprochene Vorzugsbesteuerung für einen bestimmten Personenkreis zum Ausdruck kommt. Vgl. ULRICH, W., Hilfe für den deutschen Steuerpflichtigen, S. 4.
 - 4) Vgl. DAGON, R., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 332.
 - 5) Dabei handelt es sich jedoch nur um einen Teilaspekt, denn der Personenkreis, der unter Art. 4 Abs. 6 Buchst. a DBAS fällt, ist sehr viel größer. Jede natürliche Person, die Einkünfte aus deutschen Quellen hat und für diese Einkünfte eine Vorzugsbesteuerung in Anspruch nimmt, gilt als "nicht ansässig" gleichgültig ob sie jemals die deutsche Staatsangehörigkeit besessen hat und/oder unbeschränkt steuerpflichtig war.
 - 6) Die Besteuerung des Vermögens und der Einkünfte aus dritten Staaten ist nicht maßgeblich. So auch WIDMER, M., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 7.

Mithin sind Auswanderer, die in der Schweiz für ihre deutschen Einkünfte eine Vorzugsbesteuerung in Anspruch nehmen, in keinem der Vertragsstaaten ansässig i.S. des Abkommens. Im deutsch-schweizerischen Verhältnis werden diese Personen so behandelt, als ob es überhaupt kein DBAS gäbe!

Der deutsche Steueranspruch aus der normalen und erweiterten beschränkten Steuerpflicht wird folglich für diese Personen durch das DBAS in keiner Weise eingeengt.¹⁾ Zwar entfällt nach der in § 2 AStG gesetzten Frist die erweiterte beschränkte Steuerpflicht, was aber keinen Einfluß auf das uneingeschränkte Weiterbestehen der Ansprüche der BRD aus der normalen beschränkten Steuerpflicht hat. Hierfür gibt es keine zeitliche Grenze,²⁾ ausschließlich der Verzicht auf die Vorzugsbesteuerung läßt den Abkommenschutz wiederaufleben.³⁾

Diese Vertragsbestimmung bringt für die Pauschalisierten in der Schweiz derartige Nachteile mit sich, daß bereits vor Vertragsratifizierung Überlegungen angestellt wurden, wie die schweizerischen Vorschriften über die Vorzugsbesteuerung geändert und der neuen Abkommenslage angepaßt werden könnten.⁴⁾ Nunmehr wird dem betroffenen Personenkreis die Möglichkeit geboten, die deutschen Einkünfte voll und nach dem für das Welteinkommen geltenden Steuersatz zu versteuern, während für die übrigen Einkünfte die Vorzugsbesteuerung gewährt wird. Damit ist sichergestellt, daß die aus deutschen Quellen stammenden Einkünfte in der Schweiz voll versteuert werden, was Ziel der deutschen Vertragsseite war.

Bereits früher wurde erläutert, daß es Aufgabe des Art. 23 DBAS ist, bestimmten Gesellschaften⁵⁾ die Entlastung von Quellensteuern zu versagen, wenn an ihnen Personen beteiligt sind, die nicht im gleichen Staat ansässig sind wie die betreffende Gesellschaft.

1) Vgl. BÜTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 138; DAGON, R., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 334; DEBATIN, H., (Steuervertrag), S. 1985; RITTER, W., (Doppelbesteuerung), S. 42.

2) Vgl. FLICK, H., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 227; HANGARTER, D., (Besonderheiten), S. 434.

3) Vgl. HANGARTER, D., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 23.

4) Vgl. WIDMER, M., (Zusammenwirken), S. 221.

5) Vgl. S. 350 ff. dieser Arbeit.

Das ist immer der Fall, wenn eine natürliche Person unter Art. 4 Abs. 6 Buchst. a DBAS fällt, zusätzlich ist aber auch noch Art. 4 Abs. 6 Buchst. b DBAS zu beachten. Danach gilt für die Anwendung von Art. 23 DBAS, daß durch jede Vorzugsbesteuerung, also nicht nur hinsichtlich der deutschen Einkünfte,¹⁾ das Kriterium der Nicht-Ansässigkeit erfüllt wird. Die Konsequenzen daraus betreffen jedoch nicht die natürliche Person, sondern gemäß Art. 23 DBAS nur die beherrschte schweizerische Gesellschaft, ihre Eigner gelten als nicht in der Schweiz ansässig.

342 Wartefristen bei Wohnsitzwechsel

Natürliche Personen, die in der Schweiz ansässig sind, nicht die schweizerische Staatsangehörigkeit besitzen und in der BRD mindestens 5 Jahre unbeschränkt steuerpflichtig waren, unterliegen in dem Jahr, in dem die unbeschränkte Steuerpflicht zuletzt geendet hat und in den folgenden fünf Jahren mit ihren deutschen Einkünften und Vermögenswerten der deutschen Besteuerung, wie sie im nationalen Recht vorgesehen ist (Art. 4 Abs. 4 DBAS).

Für diesen Zeitraum wird also nicht nur die normale, sondern auch die erweiterte beschränkte Steuerpflicht²⁾ auf Auswanderer in die Schweiz ausgedehnt und vertraglich verankert. Es fällt auf, daß die Zehnjahresfrist des § 2 AStG für das DBAS von der deutschen Verhandlungsdelegation nicht durchgesetzt werden konnte.

Dennoch darf die Vertragsbestimmung nicht dahin mißverstanden werden, daß nach Ablauf der Karenzfrist³⁾ die erweiterte beschränkte Steuerpflicht gegenüber in der Schweiz ansässigen Personen entfiere.⁴⁾ "Aber richtig muß die diesbezügliche, im Art. 4 Abs. 4 vorhandene zeitliche Begrenzung so gelesen werden: nach Ablauf von fünf Jahren bleibt die erweiterte beschränkte Steuerpflicht auf Grund des § 2 AStG bestehen, verliert nunmehr aber an Bedeutung, weil der Person die Abkommensvorteile zugute kommen."⁵⁾

1) Art. 4 Abs. 6 Buchst. b DBAS ist deshalb nicht, wie BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 138, meinen, überflüssig.

2) Vgl. DEBATIN, H., (Neugestaltung), S. 392.

3) Vgl. DEBATIN, H., (Steuervertrag), S. 1985.

4) Vgl. FLICK, H., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 227; VOGEL, H., (Steueroasengesetz), S. 1187.

5) KLUGE, V., (Außensteuergesetz), S. 413.

DEBATIN¹⁾ bringt dazu folgendes Beispiel:

"A ist vor 7 Jahren in die Schweiz verzogen. Er bezieht aus der Bundesrepublik 100.000 DM Dividenden aus Streubesitz und 100.000 DM Gewinnanteile aus seiner Beteiligung an einer deutschen KG.

Unterstellt, daß die in § 2 AStG genannten Voraussetzungen erfüllt sind, unterliegt er mit diesen Einkünften der erweiterten beschränkten Steuerpflicht. Nach Art. 10 DBA wird jedoch die Steuer für die 100.000 DM Dividenden auf 15 % ermäßigt. Dagegen bleibt es nach Art. 7 DBA für die 100.000 DM Gewinn aus der KG-Beteiligung uneingeschränkt bei der deutschen Besteuerung. Nach den Regeln der allgemeinen beschränkten Steuerpflicht würde sich der Satz der Steuer nur nach diesen Einkünften richten. Da es sich um die erweiterte beschränkte Steuerpflicht handelt, kommt jedoch der in § 2 Abs. 5 AStG festgelegte 'Progressionsvorbehalt' zum Zuge, wonach sich die Steuer für den Gewinn von 100.000 nach dem für das Einkommen von 200.000 DM maßgebenden Steuersatz bemißt."

Da es der Schweiz bei diesem weitgehenden Entgegenkommen nicht zugemutet werden konnte, auf ihren Steueranspruch zu verzichten, verpflichtete sich die deutsche Vertragsseite die Doppelbesteuerung, welche dadurch entsteht, daß die Schweiz nach den Vorschriften über die unbeschränkte Steuerpflicht ihre Steuern erhebt, zu beseitigen. Die BRD gewährt, für normal und erweitert beschränkt Steuerpflichtige, die Anrechnung der schweizerischen Steuern.²⁾ "Die Anrechnung findet aber ihre Grenze in dem Betrag der deutschen Steuer, der auch bei einer in der Schweiz ansässigen abkommensberechtigten Person gemäß den Artikeln 6 bis 20 DBA zur Erhebung käme. Dazu folgendes Beispiel:

Der in die Schweiz verzogene Steuerpflichtige bezieht aus der Bundesrepublik

10.000 DM Wertpapierzinsen

10.000 DM Dividenden.

Nach allgemeiner beschränkter Steuerpflicht unterliegen die

1) DEBATIN, H., (Steuervertrag), S. 1944.

2) Vgl. BÖTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 137; WIDMER, M., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 8. Die Regelung des DBAs geht somit weit über § 2 Abs. 6 AStG hinaus, der nur die Anrechnung deutscher Steuern gestattet.

- Zinsen der Kuponsteuer (zuzüglich Ergänzungsabgabe)
von 2.575 DM
- Dividenden der Kapitalertragsteuer (zuzüglich Ergänzungsabgabe)
von 2.575 DM

Nach dem Doppelbesteuerungsabkommen kann der Steuerpflichtige mit den entsprechenden Nachweisen die Anrechnung der von den Erträgen entrichteten schweizerischen Steuer verlangen. Beträgt sie z.B. 20 %, so erhält er für die

- Wertpapierzinsen die Kuponsteuer bis zu 2.000 DM erstattet.
- Für die Dividenden beträgt der Erstattungsbetrag dagegen nur 1.075 DM, da eine deutsche Steuer in Höhe von 15 % der Dividende, also ein Betrag von 1.500 DM als deutsche Quellensteuer hingenommen werden muß, denn gemäß Art. 10 Abs. 2 DBA käme sie auch bei einer abkommensberechtigten, in der Schweiz ansässigen Person zum Zuge.

Unterliegt der Steuerpflichtige - weil er wesentliche wirtschaftliche Interessen in der Bundesrepublik hat - der erweiterten beschränkten Steuerpflicht, so bleibt es nicht bei den deutschen Quellensteuern, sondern die Erträge sind darüber hinaus nach Tarif zu versteuern. Ergibt sich danach eine Steuer von z.B. 33 %, so wäre bei unterstellter schweizerischer Steuer von 20 % zu erstatten für die

- Zinsen ein Betrag in Höhe von 2.000 DM, was eine deutsche Reststeuer von 1.300 DM beläßt;
- Dividenden ein Betrag in Höhe von 1.800 DM, was eine deutsche Reststeuer von 1.500 DM beläßt, die 15 % des Dividendenbetrags entspricht und als deutsche Quellenbesteuerung hinzunehmen ist." (FN 1)

1) DEBATIN, H., (Neugestaltung), S. 392. Vgl. auch weitere Beispiele bei DIEHM, H./LING, R., (Wohnsitzwechsel), S. 51 f.; RITTER, W., (Doppelbesteuerung), S. 43 f. sowie das Beispiel der EStV, abgedruckt bei MEYER-MARSILIUS, H.J., (DBAS), S. 800 f.

Zwar behandelt Art. 4 Abs. 4 DBAS alle Auswanderer, mit Ausnahme der schweizerischen Staatsangehörigen gleich,¹⁾ gegenüber Nicht-Deutschen kann die Karenzfrist von 5 Jahren aber selbstverständlich nur hinsichtlich der normalen beschränkten Steuerpflicht eingreifen, da es auf die innerstaatliche Rechtsgrundlage ankommt. Eine unterschiedliche Wertung erfahren normale und erweitert beschränkt Steuerpflichtige auch dadurch, daß das DBAS lediglich eine 5jährige unbeschränkte Steuerpflicht verlangt, während § 2 AStG fordert, daß diese Steuerpflicht innerhalb der letzten 10 Jahre vor der Auswanderung bestanden haben muß.

Die Rechtsfolge des Art. 4 Abs. 4 DBAS ist nicht davon abhängig, ob in der Schweiz während der Karenzfrist eine Vorzugsbesteuerung in Anspruch genommen wird.²⁾ Durch den Hinweis in Art. 4 Abs. 6 Buchst. b DBAS auf Abs. 4 wird jedoch sichergestellt, daß Auswanderer, die keine Vorzugsbesteuerung in Anspruch nehmen, während der Karenzfrist den Pauschalisierten für die Anwendung des Art. 23 DBAS gleichgestellt sind.

Art. 4 Abs. 4 DBAS läßt auch die erweiterte beschränkte VSt zu, jedoch sind Einschränkungen zu beachten, weil das DBAS nur von "in der BRD belegenen Vermögenswerten" spricht. Werden also Anteile an deutschen Kapitalgesellschaften bei schweizerischen Banken deponiert, entfällt insoweit eine Besteuerung nach § 3 AStG!

§ 4 AStG ist dagegen im Verhältnis zur Schweiz nicht durchsetzbar. Nach Art. 30 Abs. 1 DBAS gilt nämlich das DBAS 31/59 für die Erbschaftsteuern weiterhin. In diesem Abkommen ist aber für die erweiterte beschränkte Erbschaftsteuer kein Raum. Die Frage der Abkommensberechtigung ist ebenfalls anhand des DBAS 31/59 zu beurteilen, so daß Personen, die unter Art. 4 Abs. 6 Buchst. a DBAS 71 fallen, durchaus den Abkommenschutz hinsichtlich der Erbschaftsteuern beanspruchen können!

1) Man könnte nun versucht sein, die erweiterte beschränkte Steuerpflicht dadurch zu umgehen, daß man die schweizerische Staatsbürgerschaft erwirbt. Die ordentliche Einbürgerung setzt jedoch voraus, daß der Antragsteller insgesamt 12 Jahre in der Schweiz gewohnt hat, wovon 3 Jahre in den letzten 5 Jahren vor Antragstellung auf Einbürgerung. Diese Fristen machen eine Umgehung der erweiterten beschränkten Steuerpflicht praktisch unmöglich. Vgl. auch BENZ, U. (Einbürgerung).

2) Vg. HANGARTER, D., (Besonderheiten), S. 433.

343 Zwischengeschaltete Gesellschaften

Die Frage, wem bestimmte Einkünfte oder Vermögenswerte zugerechnet werden, ist im DBAS nicht geregelt, muß also nationalem Recht vorbehalten bleiben.¹⁾ Art. 4 Abs. 11 DBAS legt fest, daß eine Person hinsichtlich Einkünften und Vermögenswerten nicht abkommensberechtigt ist, die nicht ihr, sondern einer anderen Person zuzurechnen sind.

Daraus wird allgemein gefolgert, daß Art. 4 Abs. 11 DBAS die erweiterte beschränkte Steuerpflicht auch für den Fall des § 5 AStG im Verhältnis zur Schweiz absichere.²⁾ Dieser Ansicht ist zwar zuzustimmen, jedoch können die in der Literatur genannten Gründe nicht immer voll befriedigen. Keinesfalls kann eine schrankenlose Ausdehnung des Art. 4 Abs. 11 DBAS zugelassen werden.³⁾ Die Vertragspartner hätten es dann nämlich in der Hand, durch eine Ausdehnung des innerstaatlichen Rechts das gesamte DBAS praktisch ad absurdum zu führen, indem sie Einkünfte und Vermögenswerte Personen zurechnen, die nach dem DBAS ihrer Steuerhoheit unterliegen. Die Vorschrift des Art. 4 Abs. 11 DBAS ist deshalb m.E. vornehmlich so zu verstehen, daß sie eine Anwendung jener innerstaatlichen Zurechnungsvorschriften ermöglicht, die bereits bei Abschluß des DBAS bestanden.⁴⁾

In den Verhandlungen, die zum Abschluß des DBAS führten, machte die schweizerische Vertragsseite einige Zugeständnisse nur deshalb, weil die deutsche Verhandlungsdelegation eine Aufhebung des § 15 Abs. 2 StAnpG zusicherte!⁵⁾ Eine Wiedereinführung die-

-
- 1) Vgl. DEBATIN, H., (Steuervertrag), S. 1942 f.
 - 2) Vgl. BÜTTCHER/BEINERT/HENNERKES, (AStG), S. 135; DEBATIN, H., (Steuervertrag), S. 1943; DIEHM, H./LING, R., (Wohnsitzwechsel), S. 69 f.; FREUDLING, F., (Außensteuerreformgesetz), S. 18; RITTER, W., Das Außensteuerreformgesetz, S. 26. Bedenken äußert aber: VOGEL, H., (Schwerpunkte), S. 1404.
 - 3) So FREUDLING, F., (Außensteuerreformgesetz), S. 18.
 - 4) Vgl. auch VOGEL, H., (Doppelbesteuerungsabkommen), S. 1232.
 - 5) Vgl. auch Verständigungsvereinbarung vom 20.3.1972, abgedruckt bei KORN/DIETZ/DEBATIN, (DBA), Schweiz, S. 205; Botenschaft des schweizerischen Bundesrates vom 20.10.1971, abgedruckt bei MEYER-MARSILIUS, H.J., (DBAS), S. 89

ser Gesetzesnorm durch den deutschen Gesetzgeber müßte daher m.E. im Verhältnis zur Schweiz unwirksam bleiben. Damit zählen vor allem die zur Zeit des Vertragsabschlusses bestehenden Normen des StAnpG zu jenen Vorschriften, auf die in Art. 4 Abs. 11 DBAS Bezug genommen ist.¹⁾

Was nun § 5 ASTG anbelangt, so war der schweizerischen Vertragsseite zumindest bei Ratifizierung durch den schweizerischen Gesetzgeber das Wesen dieser Vorschrift bekannt.²⁾ Es mag dahingestellt sein, ob damit bereits § 5 ASTG durch Art. 4 Abs. 11 DBAS abgesichert war. Entscheidend ist der innere Zusammenhang von Art. 4 Abs. 4 und Art. 4 Abs. 11 DBAS mit den §§ 5, 7 ASTG und dem VP zu Art. 10 Abs. 8 DBAS vom 29.9.1971. Dieses Vorschriftenpaket ist m.E. so zu werten, daß die Schweiz den bestehenden Zurechnungsvorschriften des ASTG keine Schranken entgegengesetzt, die nicht ausdrücklich und zweifelsfrei im DBAS verankert sind. Mithin findet § 5 ASTG in Art. 4 Abs. 11 DBAS seine vertragliche Absicherung!³⁾

1) Vgl. auch BT-Drucks. VI/3233, S. 19.

2) Nach dem ursprünglichen Regierungsentwurf sollte die zwischengeschaltete Gesellschaft direkt besteuert werden. § 5 ASTG in seiner geänderten Fassung, die dem Auswanderer nunmehr Einkünfte und Vermögen einer solchen Gesellschaft zurechnet, lag aber bereits Mitte Juni 1972 vor. Die Ratifizierung des DBAS durch den schweizerischen Gesetzgeber erfolgte erst im Dezember 1972.

3) So DEBATIN, H., Außensteuerreformgesetz, S. 272; FREUDLING, F., (Außensteuerreformgesetz), S. 18.

Zweifelnd: VOGEL, H., (Schwerpunkte), S. 1404.

Ablehnend: BELLSTEDT, CH., (Wohnsitzverlegung), S. 133.

35 Die Steuerbelastung der Unternehmenseigner bei Wohnsitzwechsel in die Schweiz

351 Einkünfte aus deutschen Betriebstätten

Sachverhalt

Der unbeschränkt Steuerpflichtige A (natürliche Person), ist alleiniger Inhaber der deutschen Einzelunternehmung B in München. B unterhält in der Schweiz eine Betriebstätte. Das in der BRD belegene Vermögen von B beträgt 250.000 DM. In der schweizerischen Betriebstätte ist nochmals der gleiche Betrag gebunden. B erwirtschaftet jährlich einen Gewinn von 200.000 DM, der zu gleichen Teilen auf das deutsche und schweizerische Geschäft entfällt.

Bei unbeschränkter Steuerpflicht muß A mit folgender Steuerbelastung rechnen: ¹⁾

1. Einkommensteuer

Die Schweiz besteuert nach Art. 7 DBAS die schweizerischen Betriebstättengewinne (Steuersatz z.B. 30 %). die BRD nimmt die schweizerischen Betriebstättengewinne nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1a DBAS von der deutschen Besteuerung aus, besteuert aber als Wohnsitzstaat die deutschen Betriebstättengewinne zum Satze des Welteinkommens.

Schweizerische Einkommensteuer

30 % von 100.000 = 30.000

Deutsche Einkommensteuer²⁾

47,4 % von 100.000 = 47.400

+ 3 % Ergänzungsabgabe = 1.422

48.822 = 48.822

Gesamtsteuerlast

78.822

= 39,4 %

1) Da im folgenden nur die Wirkung der erweiterten beschränkten Steuerpflicht dargestellt werden soll, bleibt die Gewerbesteuer unberücksichtigt. Es werden auch keine Sonderausgaben (Vermögensteuer) beachtet, welche das steuerpflichtige Einkommen mindern.

2) Steuersatz lt. Grundtabelle bei einem Einkommen von 200.000 DM.

2. Vermögensteuer

Die Schweiz besteuert nach Art. 22 DBAS das schweizerische Betriebstättenvermögen (Steuersatz z.B. 0,2 %). Die BRD nimmt dieses Vermögen von der deutschen Besteuerung aus (Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 DBAS), besteuert aber das Vermögen der deutschen Betriebsstätte.

Schweizerische Vermögensteuer

0,2 % von 250.000 = 500

Deutsche Vermögensteuer

1,0 % von 250.000 = 2.500

Gesamtsteuerlast 3.000
= 0,6 %

Am 1.1.1973 wandert A in die Schweiz aus, wo er eine Arbeitserlaubnis erhält.

1. Einkommensteuer

A ist in der Schweiz nunmehr unbeschränkt steuerpflichtig. Nach Art. 7 DBAS steht der Schweiz nur die Besteuerung der schweizerischen Betriebstättingewinne zu. Die Schweiz besteuert diese Gewinne zum Satze des Welteinkommens (z.B. 30 %).

A ist in der BRD beschränkt steuerpflichtig. Auf A treffen die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 AStG zu. (In der Schweiz ansässig, dort niedrig besteuert, wesentliche wirtschaftliche Interessen in der BRD)¹⁾ A erfüllt auch die Voraussetzungen des Art. 4 Abs. 4 DBAS, jedoch treffen die Voraussetzungen des Art. 4 Abs. 6 DBAS auf ihn nicht zu. A unterliegt somit der beschränkten und erweiterten beschränkten Steuerpflicht.

Im Falle der unbeschränkten Steuerpflicht von A wären die Gewinne der schweizerischen Betriebsstätte jedoch ausländische Einkünfte i.S. des § 34c Abs. 1 EStG. Diese Einkünfte fallen also auch nicht unter die erweiterte beschränkte Steuerpflicht.

1) Es sei unterstellt, daß A in einem Kanton ansässig ist, der aufgrund der typisierenden Betrachtungsweise des § 2 AStG als niedrig besteuern gilt.

Die deutschen Betriebstättingewinne unterliegen daher dem Steuersatz, der bei einem Einkommen von 200.000 DM gilt (§ 2 Abs. 5 Satz 1 AStG).

Schweizerische Einkommensteuer

30 % von 100.000 = 30.000

Deutsche Einkommensteuer

47,4 % von 100.000 = 47.400

+ 3 % Ergänzungsabgabe = 1.422

48.822 = 48.822

Gesamtsteuerlast

78.822

= 39,4 %.

Nach Ablauf der im DBAS festgelegten Karenzfrist ändert sich an dieser Besteuerung nichts, da es der BRD nicht verwehrt ist, auch bei beschränkter Steuerpflicht die inländischen Einkünfte zum Satze des Welteinkommens zu besteuern, sofern dafür eine innerstaatliche Rechtsgrundlage vorhanden ist. Diese Rechtsgrundlage ist aber § 2 AStG, der nicht dadurch berührt wird, daß nunmehr die Karenzfrist des DBAS abgelaufen ist.

Ist die in § 2 Abs. 1 AStG festgelegte Zehnjahresfrist verstrichen, so werden die inländischen Einkünfte (die deutschen Betriebstättingewinne), nur noch mit 43.069 DM besteuert, weil nunmehr das Welteinkommen nicht mehr maßgebend ist.

2. Vermögensteuer

Der Schweiz steht aufgrund des Art. 22 DBAS die Besteuerung des schweizerischen Betriebstättenvermögens zu, entsprechend hat die BRD das Besteuerungsrecht für die Vermögenswerte der deutschen Betriebstätte.

Auf A ist § 3 AStG anwendbar, was jedoch ohne Auswirkungen bleibt, da es sich bei dem schweizerischen Vermögen um solches handelt, das ausländische Erträge abwerfen würde, wenn A unbeschränkt steuerpflichtig wäre.

Schweizerische Vermögensteuer

0,2 % von 250.000 = 500

Deutsche Vermögensteuer

1 % von 250.000 = 2.500

Gesamtsteuerlast 3.000

= 0,6 %

Die Beispiele zeigen, daß die Vorteile, welche durch die Wohnsitzverlegung entstehen, erst nach 10 Jahren eintreten und äußerst gering sind.

Unterstellt man, daß die von der deutschen Betriebstätte erzielten Gewinne so hoch sind, daß immer der Spitzensteuersatz der ESt eingreift, so wird im dargestellten Fall die Wohnsitzverlegung aus steuerlichen Gründen praktisch uninteressant.

Wenn A seinen Wohnsitz in einen Kanton verlegt, in dem die Einkommensteuerlast 31,2 % beträgt, so wächst die schweizerische Steuer auf 31.200 DM an. Damit entfällt aber die deutsche erweiterte beschränkte Steuerpflicht. Die deutschen Betriebstätten-gewinne werden dann sofort nur noch mit 43.069 DM besteuert, so daß die Vorteile der Auswanderung nicht erst nach 10 Jahren wirksam werden.

352 Einkünfte aus deutschen Tochtergesellschaften

Sachverhalt

Der unbeschränkt Steuerpflichtige A (natürliche Person), ist alleiniger Inhaber der deutschen B-AG, die ausschließlich in der BRD tätig ist. Der Verkehrswert der B-Aktien beträgt 500.000 DM. B schüttet jährlich eine Dividende von 200.000 DM aus. Am 1.1.1973 wandert A in die Schweiz aus, wo er auf eine Vorzugsbesteuerung verzichtet. Die B-Aktien deponiert er bei einer schweizerischen Bank.

Bei unbeschränkter Steuerpflicht entrichtet A auf die empfangenen Dividenden Einkommensteuer in Höhe von 97.560 DM¹⁾ und Vermögensteuer für die B-Aktien in Höhe von 5.000.

Nach der Wohnsitzverlegung gestaltet sich die Besteuerung wie folgt:

1. Einkommensteuer

Art. 10 DBAS räumt das Besteuerungsrecht für Dividenden dem Wohnsitzstaat, als der Schweiz ein, gesteht aber der BRD eine Quellensteuer zu. Die Schweiz vermeidet die Doppelbesteuerung durch Anrechnung der deutschen Quellensteuer (Art. 24 Abs. 2 Nr. 2 DBAS), der Steuersatz, dem A unterliegt, soll 30 % betragen. Auf A treffen die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 AStG zu, gleichzeitig erfüllt A die Voraussetzungen des Art. 4 Abs. 4 DBAS.

Schweizerische Einkommensteuer

30 % von DM 200.000	=	60.000	
- Anrechnung deutscher Kapitalertragsteuer	=	<u>30.000</u>	
		30.000	30.000

Deutsche Einkommensteuer¹⁾

Steuer auf Bruttodividende v. 200.000	=	97.560	
- Anrechnung der schweizerischen Einkommensteuer		<u>30.000</u>	
		67.560=67.560 ²⁾	
Gesamtsteuerlast			97.560

Nach Ablauf der in Art. 4 Abs. 4 DBAS festgelegten Karenzfrist von 5 Jahren fallen lediglich die deutsche Kapitalertragsteuer von 30.000, sowie die schweizerische Einkommensteuer an, auf die aber die deutsche Kapitalertragsteuer angerechnet wird, so daß sich dann eine Gesamtsteuerlast von 60.000 DM ergibt.

1) Ohne Ergänzungsabgabe.

2) Davon sind bereits 30.000 DM als Kapitalertragsteuer einbehalten worden.

2. Vermögensteuer

Die Schweiz hat nach Art. 22 DBAS das Recht zur Besteuerung der B-Aktien. Die BRD verzichtet zwar grundsätzlich auf die Besteuerung dieses Vermögens, hat sich jedoch in Art. 4 Abs. 4 DBAS ein konkurrierendes Besteuerungsrecht bei Auswanderern vorbehalten. Dieser Vorbehalt bezieht sich ausschließlich auf in der BRD belegenes Vermögen. Daran fehlt es im vorliegenden Fall, so daß § 3 AStG nicht angewandt wird und lediglich die schweizerische Vermögensteuer erhoben wird. Diese beträgt 0,2 % von 500.000 = 1.000.

Großaktionäre deutscher Kapitalgesellschaften können also mit steuerlich beachtlicher Wirkung ihren Wohnsitz in die Schweiz verlegen, selbst wenn die Voraussetzungen der §§ 2,3 AStG auf sie zutreffen. Die Wirkung der geringeren Vermögensteuer tritt unter den dargestellten Verhältnissen sofort ein, wobei die Steuerersparnis mit der Höhe des Vermögens, das aus Aktien besteht, wächst.

Auch die Ertragsteuervorteile nach Ablauf der Karenzfrist sprechen für eine Auswanderung! Damit die Wirkung des § 2 AStG eingreifen kann, muß die B-AG an A ausschütten. Verzichtet B dagegen während der Karenzfrist auf Ausschüttungen an A, so wird das AStG praktisch seiner Wirkung beraubt. Der Wohnsitzwechsel wird also durch die §§ 2 und 3 AStG nur insoweit erschwert, als überhaupt Ausschüttungen vorgesehen waren. Erfolgt die Auswanderung unmittelbar nach einer langen Periode der Gewinnausschüttungspolitik, so hat der Wohnsitzwechsel zwar keine unmittelbaren ertragsteuerlichen Vorteile, es bleibt aber immer noch der Vorteil der etwas geringeren Vermögensteuer.

Die Gewinnverwendungspolitik der Unternehmung und der Wohnsitzwechsel des Unternehmers müssen dazu natürlich aufeinander abgestimmt werden. Das erscheint immer dann möglich, wenn die Unternehmung ausschließlich vom Auswanderer kontrolliert wird. Sind daneben noch andere Personen an der AG beteiligt, so lassen sich gewisse Mindestausschüttungen allerdings nicht vermeiden.

Das Bestreben des Gesetzgebers war es, mit den §§ 2 - 5 AStG die Wohnsitzverlegung aus steuerlichen Gründen uninteressant zu machen,¹⁾ wobei die Zehnjahresfrist anscheinend verhindern soll, daß die Auswanderung im Hinblick auf spätere Vorteile erfolgt. Im Verhältnis zur Schweiz werden die Wirkungen dieser Frist für wesentliche Bereiche auf 5 Jahre beschnitten. Es erscheint fraglich, ob dieser kürzere Zeitraum noch geeignet ist, die Anreize für den Wohnsitzwechsel zu mindern. Sofern der Planungshorizont des Unternehmers über die Karenzfrist des DBAS hinaus reicht, trifft das m.E. nicht zu.

Modifiziert man den eingangs unterstellten Sachverhalt dahin, daß die Wohnsitznahme in einem Kanton erfolgt, der das Einkommen mit 31,2 % besteuert, so entfällt die erweiterte beschränkte Steuerpflicht und es ergibt sich folgende Steuerbelastung:

Schweizerische Einkommensteuer

31,2 % von 200.000	= 62.400	
- Anrechnung deutscher Kapitalertragsteuer	= 30.000	
	<u>32.400</u>	32.400

Deutsche Einkommensteuer (Aufgrund der normalen beschränkten Steuerpflicht²⁾)

25 % von 200.000	= 50.000	
- Anrechnung schw. Einkommensteuer ³⁾	= 20.000	
	<u>30.000</u>	30.000
Gesamtsteuerlast		<u>62.400</u>

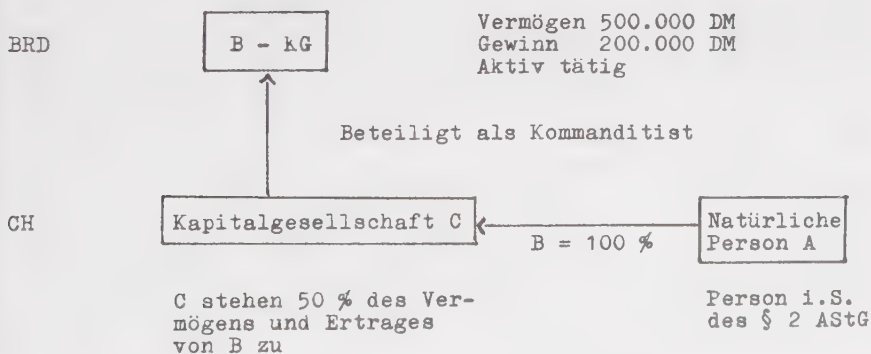
-
- 1) Sofern die Wohnsitzverlegung nicht verhindert wird, soll doch zumindest der steuerliche Vorteil der Wohnsitzverlegung abgebaut werden, um Wettbewerbsgleichheit im Inland zu erzielen.
 - 2) Art. 4 Abs. 4 DBAS ermöglicht die Aufrechterhaltung der normalen beschränkten Steuerpflicht. Diese belastet aber Dividendenzahlungen an Ausländer mit einer 25 %igen Quellensteuer. (Ergänzungsabgabe bleibt hier unberücksichtigt.)
 - 3) Die Anrechnung der schweizerischen Steuer ist nur bis zu dem Betrag möglich, der eine deutsche Steuer beläßt, wie sie auch jede andere abkommensberechtigte Person zu tragen hätte. Mit hin verbleiben in jedem Fall 15 % von 200.000 = 30.000 als deutsche Steuerlast.

Sind deshalb während der Karenzfrist des DBAS Gewinnausschüttungen an den Auswanderer vorgesehen, so erweist sich die Wohnsitznahme in einem hoch besteuernnden Kanton als vorteilhaft, da die Gesamtsteuerlast immer noch erheblich unter jener liegt, wie sie bei Wohnsitzwechsel in einen niedrig besteuernnden Kanton zu erwarten ist.

Sofern die strengen fremdenpolizeilichen Vorschriften der Schweiz dem nicht entgegenstehen, ist nach Ablauf der Karenzfrist immer noch ein erneuter Wohnsitzwechsel in einen niedrig besteuernnden Kanton möglich.

353 Einkünfte über Zwischengesellschaften

3531 Beteiligung der Zwischengesellschaft an aktiv tätigen deutschen Personengesellschaften



A hat wesentliche wirtschaftliche Interessen in der BRD, denn die KG-Beteiligung von C ist bei ihm zu berücksichtigen (§ 2 Abs. 4 AStG). Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 AStG sind A jene Einkünfte zuzurechnen, mit denen er auch bei unbeschränkter Steuerpflicht aufgrund der §§ 7, 8 und 14 AStG steuerpflichtig wäre. Da C aber ausschließlich gute Einkünfte i.S. des § 8 Abs. 1 AStG hat, wären A auch im Falle der unbeschränkten Steuerpflicht keine Einkünfte zuzurechnen. Infolgedessen greift die erweiterte be-

schränkte Steuerpflicht nicht ein, und lediglich C wird in der BRD normal beschränkt steuerpflichtig mit den Einkünften und Vermögen aus der B-KG. Die Besteuerung folgt den allgemeinen Vorschriften des innerstaatlichen deutschen Steuerrechts und des DBAS. Der Steuersatz beträgt 49 % (§ 19 Abs. 1 Nr. 3 KStG) zuzüglich Ergänzungsabgabe. Die Schweiz gewährt Steuerfreistellung (Art. 24 Abs. 2 Nr. 1 DBAS).

Diese Gestaltung erweist sich als Nachteil für A, denn wenn er direkt an der KG beteiligt ist, beträgt die Einkommensteuer lt. Grundtabelle nur 41.815 DM zuzüglich Ergänzungsabgabe. Nur bei hohem Einkommen kann die Körperschaftsteuerlast von C unter der vergleichbaren Einkommensteuer von A liegen!

3532 Beteiligung der Zwischengesellschaft an aktiv tätigen deutschen Tochtergesellschaften

Gleicher Sachverhalt wie im Pkt. 3531, mit dem Unterschied, daß es sich nunmehr bei B um eine AG handeln soll, an der C zu 100 % beteiligt ist. B schüttet jährlich 200.000 an C aus. Es sei unterstellt, daß A in der Schweiz keine Vorzugsbesteuerung in Anspruch nimmt.

Aufgrund des § 2 Abs. 4 AStG i.V. mit § 2 Abs. 3 AStG und § 5 AStG wird angenommen, daß A wesentliche wirtschaftliche Interessen in der BRD hat. Ob die Gewinnausschüttungen von B an C der Person A zuzurechnen sind, muß nach § 5 Abs. 1 Satz 1, 2. Halbsatz AStG beurteilt werden. Demnach kommt es auf die Rechtslage bei unbeschränkter Steuerpflicht von A an.

C hat passive Einkünfte i.S. des § 8 Abs. 1 AStG. Da im vorliegenden Fall die Schweiz das internationale Schachtelprivileg gewährt, sind diese Einkünfte auch niedrig besteuert, so daß einer Zugriffsbesteuerung nach §§ 7, 8 und 14 AStG bei A nichts im Wege stünde.

Die Bundesrepublik behandelt folglich C im Hinblick auf das DBAS so, als wäre C nicht in der Schweiz ansässig, Rechtsgrundlage hierfür ist Art. 4 Abs. 11 DBAS, so daß etwaige Steuererstattungsansprüche oder Steuerfreistellungsanträge nur für die Person von A möglich sind.¹⁾ Die interne schweizerische Besteuerung von C bleibt dadurch unberührt.

Es sei zunächst unterstellt, daß C die empfangene Nettodividende voll an A durchschüttet. Aufgrund des § 5 AStG wird unterstellt, daß B an A ausschüttet. Nach Art. 10 DBAS ist die BRD in diesem Fall berechtigt, eine Kapitalertragsteuer von 15 % = 30.000 einzubehalten. Einbehalten wird jedoch zunächst immer die volle Kapitalertragsteuer von 25 % zuzüglich Ergänzungsabgabe,²⁾ die Herabsetzung der deutschen Kapitalertragsteuer erfolgt durch Steuererstattung auf Antrag. Der Schweiz steht als Wohnsitzstaat das Recht der eigentlichen Dividendenbesteuerung zu. Der effektive Dividendenfluß sieht mithin folgendermaßen aus:

	Ausgeschüttete Dividende	200.000
-	Deutsche Kapitalertragsteuer	50.000
	Zufluß bei C	150.000
-	Schweizerische Körperschaftst.	-
	Ausschüttung an A	150.000
-	Schweizerische Verrechnungsst.	45.000
	Dividendenzufluß bei A	105.000

Auf Antrag erhält nunmehr A Quellensteuern in Höhe von 20.000 DM erstattet. Diese erhöhen naturgemäß seine Dividendeneinkünfte, so daß A insgesamt 170.000 DM der schweizerischen Einkommensteuer zu unterwerfen hat:

	30 % Schweizerischen Einkommensteuer von 170.000 DM	51.000
-	Schweizerische Verrechnungssteuer	45.000
	Steuerzahllast	6.000

1) Vgl. auch DEBATIN, H., (Steuervertrag), S. 1943.

2) Die Ergänzungsabgabe soll in den folgenden Beispielen unberücksichtigt bleiben.

Für die Schweiz ist mit dieser Besteuerung die Einkommensbesteuerung abgeschlossen.

Aufgrund der §§ 2 und 5 AStG i.V. mit Art. 4 Abs. 4 DBAS ist A in der BRD erweitert beschränkt steuerpflichtig. Er unterliegt mit jenen Einkünften, mit denen er bei unbeschränkter Steuerpflicht aufgrund der §§ 7, 8 und 14 AStG steuerpflichtig wäre, nunmehr der beschränkten Steuerpflicht zum Satz des Welteinkommens. Zuzurechnen sind ihm 200.000 DM.

Deutsche Einkommensteuer

Steuer auf Bruttodividende v. 200.000	= 97.560 ¹⁾
- Schweizerische Steuer	= 51.000
	<u>46.560²⁾</u>

Die Gesamtsteuerlast beträgt somit 97.560 DM und unterscheidet sich damit nicht von jener Steuerlast, die auch bei unmittelbarer Anbindung von B an A entsteht.³⁾

§ 5 Abs. 1 Satz 2 AStG rechnet zwar das Vermögen der Zwischengesellschaft (C) dem erweitert beschränkt Steuerpflichtigen (A) zu, jedoch wird bei diesem eine Besteuerung im Rahmen von § 3 AStG verhindert, da Art. 4 Abs. 4 DBAS der BRD nur für im Inland belegenes Vermögen eine Erweiterung ihres Steueranspruches einräumt.

Nunmehr ist davon auszugehen, daß C die empfangenen Dividenden thesauriert.

Ausgeschüttete Dividende	200.000
- Deutsche Kapitalertragsteuer	<u>50.000</u>
Dividendenzufluß bei C	150.000
- Schweizerische Körperschaftsteuer	-

1) Steuer lt. Grundtabelle ohne Ergänzungsabgabe.

2) Davon sind bereits 30.000 DM als Quellensteuer einbehalten worden.

3) Vgl. S. 460 dieser Arbeit.

Abkommensberechtigt ist jedoch wieder A, dem die Dividendeneinkünfte zugerechnet werden. Auf Antrag erhält er 20.000 DM Quellensteuer erstattet. Bei einem Steuersatz von 10 % entrichtet er hierauf eine schweizerische Einkommensteuer von 2.000.

A ist in der BRD erweitert beschränkt steuerpflichtig aufgrund der §§ 2 und 5 AStG i.V. mit Art. 4 Abs. 4 DBAS. Nach den Bestimmungen der §§ 7, 8 und 14 AStG wäre er bei unbeschränkter Steuerpflicht mit 200.000 DM steuerpflichtig. Dieser Betrag ist ihm nach § 5 AStG zuzurechnen.

Deutsche Einkommensteuer

Steuer auf Bruttodividende v. 200.000	=	97.560
- Anrechnung schweizerischer Steuern	=	2.000
		95.560 ¹⁾

Gesamtsteuerlast 97.560 DM.

Auch im Falle der Thesaurierung bei der zwischengeschalteten Gesellschaft wird also die Gesamtsteuerlast auf jenes Niveau angehoben, das auch bei unmittelbarer Anbindung von B an A besteht.

Schüttet C die erhaltenen Dividenden zu einem späteren Zeitpunkt an A aus, so fallen schweizerische Steuern an:

Ausschüttung von C an A	=	150.000
- Schweizerische Verrechnungssteuer	=	45.000
		105.000
Dividendenzufluß bei A		
- Schweizerische Einkommensteuer (30 %)	=	
(bereits durch die Verrechnungssteuer abgegolten)		

Bei dieser Sachlage ist die BRD m.E. zur Steuererstattung verpflichtet.

Art. 4 Abs. 4 DBAS sieht die Steueranrechnung vor, ohne dafür eine Zeitgrenze zu setzen. Es wird lediglich auf die innerstaatlichen deutschen Vorschriften über die Steueranrechnung

1) Davon sind bereits 30.000 DM als Kapitalertragsteuer einbehalten worden.

verwiesen. Das bedeutet aber m.E. lediglich, daß nur die tatsächlich entrichteten schweizerischen Steuern anrechenbar sind.

Die schweizerische Einkommensteuer beträgt insgesamt 47.000 DM. Diese Steuer wäre auf die deutsche Einkommensteuer von 97.560 DM anzurechnen, was eine deutsche Steuerlast von 50.560 DM beläßt. Tatsächlich betrugen die gesamten deutschen Steuern jedoch 95.560 DM. Somit sind 45.000 DM zu erstatten, was genau der schweizerischen Einkommensteuer entspricht, die nachträglich bei A entstanden ist.

36 Wertung des Wohnsitzwechsels

Betrachtet man die erweiterte beschränkte Steuerpflicht in ihrer Gesamtheit und unter Berücksichtigung des DBAS, so muß festgestellt werden, daß es für die Praxis in sehr vielen Fällen möglich sein wird, die §§ 2 - 5 AStG zu umgehen.

Der einfachste Weg besteht darin, daß sich der Auswanderer von seinem inländische Vermögen trennt, indem er es in ausländisches Vermögen umwandelt, was z.T. auch möglich ist, ohne daß Veräußerungsgewinne anfallen.¹⁾

Sofern das Inlandsvermögen veräußert wird, kommen als Käufer sowohl Inländer als auch Ausländer in Frage. Daraus wird verschiedentlich gefolgert, daß die kapitalmäßige Überfremdung der deutschen Wirtschaft zunehmen könnte.²⁾ Diese Befürchtungen mögen durchaus zutreffend sein, weit bedeutsamer ist aber ein anderes Argument, daß nämlich der Konzentrationsgrad der Wirtschaft zunehmen könnte.²⁾ Sollte sich diese Annahme bewahrheiten, so würde durch das AStG u.U. eine Wirkung erzielt, die in ihren negativen Komponenten weit über die "positive" Wirkung, die sich der Gesetzgeber von der erweiterten beschränkten Steuerpflicht verspricht, hinausgeht.

Als weitere Möglichkeit bietet sich die Wohnsitznahme in einem hoch besteuernenden Kanton an. Es ist nicht notwendig, generell auf die Vorzugsbesteuerung zu verzichten, es genügt, wenn die Vorzugsbesteuerung hinsichtlich der deutschen Einkünfte aufgegeben wird. Der Steueranspruch aus § 3 AStG ist im Verhältnis zur Schweiz nicht durchzusetzen, wenn bewegliches Vermögen in die Schweiz verbracht wird. Wertpapiere sollten daher auf jeden Fall in der Schweiz deponiert werden.

Entscheidend für den verbleibenden Anreiz zur Steuerflucht dürfte die Struktur des Gesamteinkommens sein. Je größer der Anteil der

1) Vgl. die Beispiele bei SALDITT, F., (Steuerlast), S. 19.

2) Vgl. TELKAMP, H. J., Der Außensteuergesetz-Entwurf, S. 1041
VOGEL, H., (Steueroasengesetz), S. 1188.

ausländischen Einkünfte ist, für den in der BRD keine Steuerfreistellung gewährt wird, desto größer sind auch die Erwartungen über die Steuerersparnisse durch Wohnsitzwechsel. Der Welteinkommensteuersatz für die deutschen Einkünfte aufgrund der erweiterten beschränkten Steuerpflicht muß dabei als ein kleines Übel in Kauf genommen werden. Sind Struktur und Höhe der deutschen Einkünfte derart, daß sie auch für sich genommen dem Einkommensteuerspitzenatz von 53 % unterliegen, so kann der Welteinkommensteuersatz nicht hemmend auf die Wohnsitzverlegung wirken.

Aus steuerlichen Gründen erscheint es vorteilhaft, Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften, die über eine inländische Kapitalgesellschaft gehalten werden, aus der inländischen Gesellschaft zu lösen und entweder auf den Auswanderer oder eine ausländische Holding zu übertragen, wie überhaupt die Vergrößerung des Anteils der ausländischen Einkünfte eine Wohnsitzverlegung erst interessant machen kann.

Werden Inlandsinteressen über zwischengeschaltete Auslandsgesellschaften gehalten, so besteht selbstverständlich die Möglichkeit, durch eine hohe Besteuerung der Einkünfte dieser Gesellschaft eine Zurechnung nach § 5 AStG zu vermeiden.

Im Verhältnis zur Schweiz wird die erweiterte beschränkte Steuerpflicht zudem für die Mehrzahl der praktischen Steuerfälle auf 5 Jahre kupiert. Man muß deshalb davon ausgehen, daß die §§ 2 - 5 AStG nicht geeignet sind, die steuerlichen Anreize für eine Wohnsitzverlegung in die Schweiz entscheidend zu mindern.¹⁾

Die Hauptargumente, welche gegen eine Wohnsitzverlegung sprechen, müssen u.U. aus § 6 AStG abgeleitet werden. Die stillen Reserven unterliegen einem Maximalsteuersatz von 26,5 % zuzüglich Ergänzungsabgabe, wenn die Wertzuwachsbesteuerung eingreift. Die dadurch bedingten Steuerlasten müssen mit der Steuerersparnis verglichen werden, welche der Wohnsitzwechsel verspricht. Das Ergebnis der Vergleichsrechnung ist u.a. abhängig von der Höhe

1) Anderer Ansicht offenbar MENETREY, G., (Evolution), S. 168.

der stillen Reserven, welche in den Anteilen an der inländischen Kapitalgesellschaft enthalten sind, der Vermögensteuerersparnis, die durch den Wohnsitzwechsel erzielt wird, der Höhe der Ausschüttungen der deutschen Kapitalgesellschaft, die bei dem Auswanderer zu erweitert beschränkt steuerpflichtigen Einkünften führen, der Höhe der schweizerischen Einkommensteuer sowie den Steuerersparnissen, welche bei der Belastung der nicht-deutschen Einkünfte erzielt werden.

Schließlich muß die erweiterte beschränkte Steuerpflicht und die Wertzuwachsbesteuerung in allen jenen Fällen an Bedeutung verlieren, in denen der Wohnsitzverlegung keine Steuerflucht- sondern Kapitalfluchtmotive zugrunde liegen. Der Auswanderer wird dann nämlich bereit sein sich von seinen wesentlichen wirtschaftlichen Inlandsinteressen zu trennen, womit die Anknüpfungspunkte für die erweiterte beschränkte Steuerpflicht entfallen. Die Wertzuwachsbesteuerung greift dann u.U. gar nicht ein, wenn nämlich die wesentliche Beteiligung an der inländischen Kapitalgesellschaft nicht nur fiktiv, sondern tatsächlich veräußert wird.

Teil F

W e r t u n g

1 Die Schweiz als Steueroasenland deutscher Steuerflüchtlinge

Die Schweiz wird auch in Zukunft ihrem Ruf als Steueroase gerecht werden, selbst wenn dieser Ruf in Einzelfällen einer ernsthaften Überprüfung nicht standhält. Insbesondere im Verhältnis zur BRD muß man aber bedenken, daß dieser Ruf in vielen Fällen nicht so sehr auf das günstige Steuerklima, als vielmehr auf das schweizerische Bankgeheimnis und die äußerst zurückhaltende Auskunftserteilung des schweizerischen Fiskus, auch gegenüber Staaten mit denen die Schweiz ein DBA abgeschlossen hat, zurückzuführen ist.

Das Bankgeheimnis wurde und wird benützt, um Steuerhinterziehung zu betreiben. Sofern die Steuerflucht aber mit legalen Mitteln unternommen wird, bleibt auch in Zukunft noch ein beachtliches Gefälle zwischen deutscher und schweizerischer Ertragsteuerlast bestehen. Es ist unwahrscheinlich, daß sich diese Steuerbelastungsdifferenz in den kommenden Jahren entscheidend verringern wird, selbst wenn sich in der Schweiz die Tendenz zur Einführung der kantonalen Reichtumssteuern verstärkt.

Die Motivation zur Steuerflucht wird verstärkt durch die Motivation zur Kapitalflucht, die unabhängig von der Ertragsteuerlast weiter besteht, so daß allein aus diesem Grund m.E. nicht mit einer Rückführung deutschen Kapitals aus der Schweiz zu rechnen ist.

Ein Blick auf die Liste der gebräuchlichsten Steueroasenländer zeigt, daß die Schweiz im Vergleich zu diesen "Paradiesen" eine

Steuerwüste ist. Dennoch bezogen sich die bekannt gewordenen Fälle der "Steuerflucht" durch Wohnsitzverlegung nahezu ausschließlich auf Wohnsitznahmen in der Schweiz, was den Schluß zuläßt, daß steuerliche Vorteile nicht allein bestimmend waren.

Gleiches gilt für die Geschäftstätigkeit deutscher Kapitalgesellschaften über schweizerische Basisgesellschaften. Im Rahmen weltweiter Kooperation häufen sich die Fälle, in denen Unternehmen verschiedener Staaten fusionieren oder Teile ihres Kapitals in eine gemeinsame Holdinggesellschaft einbringen. Es muß zu denken geben, daß sich Sitz und Geschäftsleitung derartiger Holdinggesellschaften vielfach in der Schweiz befinden, wofür sowohl wirtschafts- als auch steuerrechtliche Gesichtspunkte maßgebend sind. Die Ursachen der Steuer- und Kapitalflucht liegen in den unterschiedlichen rechtlichen, steuerrechtlichen, wirtschaftlichen und sozialen Verhältnissen beider Länder. Solange diese Differenzen bestehen, werden Motive zur Steuer- und Kapitalflucht latent vorhanden sein.

2 Die Beurteilung des AStG und des DBAS

Das AStG muß vornehmlich als Instrument zur Steuerfluchtbekämpfung verstanden werden. Mit Blickrichtung auf die bekannt gewordenen Fälle der Wohnsitzverlegung und die Auswüchse, welche mit der Gründung deutsch beherrschter schweizerischer Basisgesellschaften verbunden waren, kann man dem Gesetz eine gewisse Anerkennung nicht versagen, denn die Erfassung der Steuerflüchtlinge ist zumindest unter systematischen Gesichtspunkten nahezu lückenlos und wird prinzipiell auch nicht durch das DBAS verhindert.

Dennoch erscheint mir zweifelhaft, ob der Gesetzeszweck, die Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen, auch tatsächlich erreicht wird. Eine solche Gleichmäßigkeit setzt nämlich zunächst voraus, daß die Finanzverwaltung hinreichend genaue Kenntnisse über die zu beurteilenden Auslandsbeziehungen be-

sitzt, was fraglich erscheint. Zwar wurde in den §§ 16 und 17 AStG sowie §§ 165d und 171 AO die Mitwirkungspflicht des Inländers erhöht, was jedoch in vielen Fällen nicht ausreichend sein wird. Vor allem gegenüber Personen i.S. des § 2 AStG erscheint die Stellung der Finanzverwaltung recht schwach.

Beispiel: Eine natürliche Person A wandert in die Steueroase X aus. Zwischen X und der BRD besteht kein DBA. A, der im Zeitpunkt der Auswanderung keine wesentlichen wirtschaftlichen Interessen in der BRD hatte, erwirbt in der Steueroase sämtliche Anteile an der Kapitalgesellschaft Y. Y wiederum erwirbt wesentliche Beteiligungen an deutschen Kapitalgesellschaften. A ist nunmehr erweitert beschränkt steuerpflichtig aufgrund der §§ 2 und 5 AStG. Die entsprechende Besteuerung ist aber davon abhängig, daß die deutsche Finanzverwaltung Kenntnis von der Beziehung zwischen A und Y hat.

Der Arbeitsaufwand, der notwendig ist, um eine sachgerechte Anwendung des Gesetzes zu gewährleisten, nimmt u.U. gewaltige Ausmaße an. Beispielhaft sei hier nur auf § 10 Abs. 3 Satz 1 AStG verwiesen, der vorsieht, daß die dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Einkünfte in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu ermitteln sind, was insbesondere bei einem tief gegliederten internationalen Konzern mit Tochtergesellschaften und Minderheitsbeteiligungen in verschiedenen Staaten die Finanzverwaltung vor nahezu unlösbare Probleme stellen wird.

Volkswirtschaftlich bedenklich erscheinen auch Einzelbestimmungen des § 8 AStG. Als Beispiel sei hier § 8 Abs. 1 Nr. 6a AStG herausgegriffen. Wurden bisher schweizerische Patentverwertungsgesellschaften als reine Basisgesellschaften unterhalten, welche die Aufgabe hatten, in der BRD entwickelte Patente weltweit auszuwerten, so wird diese Möglichkeit durch das AStG zwar nicht beschnitten, steuerlich aber so behandelt, als ob auch die Patentverwertung und nicht nur die Patententwicklung vom Inland aus erfolgt. Ziel des Gesetzgebers war es, die nur aus steuerlichen Gründen errichteten Patentverwertungsgesellschaften aufzulösen. Dieses Ziel mag in Einzelfällen, insbesondere aber bei atypischen

Patentverwertungsgesellschaften durchaus erreicht werden. Eine andere, offenbar nicht bedachte Folge liegt jedoch darin, daß nunmehr auch die steuerliche Notwendigkeit bestehen kann, nicht nur die Patentverwertung, sondern auch die Patententwicklung in das Ausland zu verlagern. Damit nähme aber die industrielle Forschung in der BRD in bedrohlichem Maße ab. Es darf nicht übersehen werden, daß es gerade die großen Konzerne sind, die Beträge in Milliardenhöhe in die Forschung und Entwicklung investieren und auch die weitestreichenden Resultate erzielen. Diese Konzerne haben es aber am ehesten in der Hand, die Forschung in einem bestimmten Staat zu konzentrieren, was zwar nicht kurzfristig, wohl aber auf längere Sicht möglich sein wird.

Die hier angeschnittene Problematik existiert nicht nur bei Patentverwertungsgesellschaften. Generell zwingt § 8 AStG die international tätige Unternehmung dazu, die aktive Wirtschaftstätigkeit im Ausland auszudehnen, wenn die Zugriffsbesteuerung vermieden werden soll.

Wurden ausländische, aktiv tätige Gesellschaften bisher von der BRD aus geleitet und zwar mittelbar über eine schweizerische Basisgesellschaft, der nur die Vermögensverwaltung oblag, so erscheint es durchaus sinnvoll, nunmehr auch die Geschäftsleitung für diese Tochtergesellschaften der Basis zu übertragen. Aufgrund des § 8 Abs. 2 Nr. 2 AStG nimmt eine solche Basisgesellschaft dann nämlich die steuerunschädliche Stellung einer Funktionsholding ein.

Andererseits dürfen diese volkswirtschaftlich negativen Aspekte des § 8 AStG auch nicht überbewertet werden. In vielen Fällen wird lediglich eine Umstrukturierung der Beteiligungsverhältnisse stattfinden, ohne daß sich an den realwirtschaftlichen Gegebenheiten etwas ändert.

Das DBAS ist in seinen Konsequenzen sicher nicht so weitreichend wie das AStG. Es läßt auch in einigen Grenzbereichen eine nahtlose Übereinstimmung mit dem AStG vermissen. Ebenso erscheint es

fraglich, ob das DBAS, wäre es erst nach Verabschiedung des AStG paraphrasiert worden, den jetzt vorliegenden Wortlaut gehabt hätte. Zwar lehnt sich das DBAS an das OECD-Musterabkommen an, doch findet es in diesem in entscheidenden Punkten keine Parallelen. Das ist naturgemäß darauf zurückzuführen, daß einmal die spezifischen wirtschaftlichen und rechtlichen Verhältnisse beider Vertragspartner in das Abkommen eingearbeitet werden mußten und außerdem den deutschen Revisionsbehörden Rechnung zu tragen war. So entstand denn ein äußerst kompliziertes DBA, das im Zusammenwirken mit dem AStG noch manche Probleme aufwerfen wird.

Zwar vermag ich die Ansicht nicht zu teilen, daß das DBAS über Gebühr in die schweizerische Steuersouveränität eingreift, dennoch muß man den Kritikern des Abkommens zugestehen, daß die im Vertragswerk gefundenen Lösungen, wenn sie auch zweiseitig formuliert sind, doch eindeutig den Stempel deutscher Steuerfluchtbekämpfung tragen. Unter Berücksichtigung des innerstaatlichen Steuerrechts kann festgestellt werden, daß das DBAS 71 im Vergleich zum DBAS 31/59 der BRD ein wesentlich größeres Stück der zwischen beiden Staaten zu verteilenden Steuersubstanz zugesteht.

Die Kombination von DBAS und AStG soll eine steuerliche Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen gewährleisten und Wettbewerbsverzerrungen vermeiden. Für die Praxis darf bezweifelt werden, ob diese Ziele erreicht werden.

Es muß anerkannt werden, daß das DBAS 71 die Hilfe, den das DBAS 31/59 den Steuerflüchtlingsen gewährt hat, weitgehend beseitigen konnte. Das gilt insbesondere hinsichtlich der deutsch beherrschten Basisgesellschaften in der Schweiz. Die Gesetzeslücken, die hinsichtlich solcher Basisgesellschaften noch bestehen, sind nicht dem DBAS anzulasten, sondern vielmehr dem AStG bzw. den sonstigen, von der BRD abgeschlossenen DBA.

Sowohl das DBAS als auch das AStG leiden unter dem Widerspruch der Steuerfluchtbekämpfung einerseits und der Aufrechterhaltung der Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen andererseits. Aus

diesem Widerspruch konnten naturgemäß keine allen Anforderungen gerecht werdenden Gesetzesnormen entstehen, denn bei dem Bestreben, die Steuerfluchtlöcher zu stopfen, werden z.T. Personenkreise erfaßt, denen die Steuerflucht fernliegt.

Die §§ 2 - 5 AStG sind dem Gesetzgeber m.E., besonders wenn man sie im Zusammenhang mit dem DBAS 71 sieht, mißlungen. Der Durchgriff durch ausländische Gesellschaften auf im Ausland unbeschränkt steuerpflichtige Personen ist schon von der Systematik her äußerst bedenklich. Die typisierende Betrachtungsweise im § 2 Abs. 2 Nr. 1 AStG ist mit einer Gleichbehandlung der Auswanderer nicht vereinbar, so leicht diese Regelung in der Praxis auch zu handhaben sein mag. Durch die Verweisung des § 7 Abs. 2 AStG auf § 2 AStG droht zudem die gesamte Zugriffsbesteuerung ins Wanken zu geraten. Der steuerliche Abschreckungseffekt der §§ 2 - 5 AStG ist m.E. zudem gering. Darüber hinaus sind die §§ 2 - 5 AStG weitgehend unanwendbar, weil sie mit den bestehenden DBA nur partiell in Einklang stehen.

Die Steuerplanung der "deutschen internationalen Unternehmung" ist seit dem Inkrafttreten des DBAS und AStG zweifellos schwieriger geworden, weil nunmehr die Steuerpolitik und Steuerplanung eine Fülle, z.T. gegenläufiger Faktoren zu berücksichtigen haben, aufbauend auf Gesetzen, deren Interpretation z.T. noch höchst umstritten ist, da keinerlei Rechtsprechung zu den dringendsten Fragen vorliegt.

Der deutsche Unternehmer, welcher vor der Entscheidung steht, ob er einen schweizerischen Stützpunkt errichten soll, und wenn ja, in welcher Rechtsform und mit welchem Maß an wirtschaftlicher Tätigkeit, wird sich zunächst am DBAS orientieren.

Auch unter der Geltung des DBAS 71 und des AStG ist die Errichtung einer schweizerischen Betriebsstätte, die aktiver Wirtschaftstätigkeit nachgeht, unter steuerlichen Aspekten zu befürworten. Keinesfalls muß mit einer höheren Steuerlast als in der BRD gerechnet werden. Die Errichtung einer aktiv tätigen schweizerischen Tochtergesellschaft bringt auch keine steuerlichen Nach-

teile mit sich. Die Stellung der AG ist im DBAS 71 sogar besser als im DBAS 31/59, da die BRD nunmehr Steuerfreistellung für die bezogenen Dividenden gewährt.

Die Einschaltung einer atypischen Basisgesellschaft ist steuerlich nicht mehr gerechtfertigt, da der Akkumulationseffekt derartiger Basisgesellschaften durch das AStG beseitigt worden ist, gleichgültig ob eine derartige Gesellschaft Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren bezieht.

Gleiches gilt prinzipiell für die typische Basisgesellschaft, sofern diese Zinsen oder Lizenzen bezieht. Dagegen ist für den Bezug von Dividenden durch derartige Gesellschaften keine allgemeine Aussage möglich. Entscheidend für die steuerliche Behandlung der Gewinnanteile sind Sitzstaat und Tätigkeiten der Untergesellschaften, sowie die zwischen den Staaten bestehenden DBA.

Am schwersten betroffen sind aktiv tätige Gesellschaften, die neben ihren guten auch böse Einkünfte haben. Deutsche Konzerne werden u.U. ihre Beteiligungsverhältnisse neu ordnen müssen, um zu verhindern, daß diese Gesellschaften aufgrund tatsächlich zugeflossener oder fiktiv zugerechneter Zwischeneinkünfte die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von Schachtelprivilegien nicht mehr erfüllen. Das AStG zwingt zu einer sorgsam und langfristigen Planung der Gewinnverwendung im Gesamtkonzern, wobei der vier- und mehrstufige Konzern regelmäßig gegenüber dem nur dreistufigen Konzern benachteiligt ist. Besonders aber muß beachtet werden, daß aktiv tätigen Funktionsholdings keine Gesellschaften nachgeschaltet werden, die ihre Einkünfte zu einem erheblichen Teil aus passiven Tätigkeiten erzielen.

Die Streubreite des AStG führt überall dort zu Wettbewerbsnachteilen, wo theoretisch vorhandene, praktisch aber nicht realisierbare Steuerfluchtmöglichkeiten bekämpft werden sollen. Davon sind vor allem die deutschen Minderheitsaktionäre ausländischer Kapitalgesellschaften betroffen. In diesem Punkt erscheint eine Revision der geltenden Regelungen notwendig.

LITERATURVERZEICHNIS

- ABRELL, M. (Antragsrecht) Zur Ausübung des Antragsrechts nach § 19a Abs. 2 Satz 1 KStG; FR 1972, S. 548 ff.
- (Begrenzung der Anrechnung) Zur Begrenzung der Anrechnung nach § 19a Abs. 2 KStG durch die Höhe des Mischsteuersatzes; DB 1973, S. 1819 ff.
- AHARONI, Y. (Investment) The Foreign Investment Decision Process; Boston 1966.
- AL-ANI, A. (Direktinvestitionen) Deutsche Direktinvestitionen in Entwicklungsländern; Wirtschaftsdienst 1969, S. 203 ff.
- ALBACH, H. (Gewinnrealisierungen) Gewinnrealisierungen im Ertragsteuerrecht; StbJb 1970/71, S. 287 ff.
- ALEWELL, K. (Hrsg.) Betriebswirtschaftliche Strukturfragen; Wiesbaden 1967.
- (Struktur der Unternehmung) Die räumliche Struktur der Unternehmung, in: Betriebswirtschaftliche Strukturfragen; Hrsg. K.ALEWELL, S. 179 ff.
- ALTDORFER, W. (Besteuerung) Die Besteuerung von AG und GmbH in der Schweiz (Betriebs-, Holding-, Beteiligungs-, Domizil- und Hilfgesellschaften); 4. Aufl., Hamburg und Zürich 1970.
- AMEDICK, K. (Steuern als Standortfaktor) Die Besteuerung der gewerblichen Unternehmung als Standortfaktor; Diss. Köln 1959.
- ANDRESEN, H. (Pauschbesteuerung) Das Wesen der Pauschbesteuerung; Düsseldorf 1962.

- ANGEHRN, O./KÜNZI, H.P.
(Hrsg.) Beiträge zur Lehre von der Unternehmung;
Stuttgart 1968.
- APRATH, W. Steuerbelastungsvergleiche; HdB, Bd. 3,
3. Aufl., Stuttgart 1960, Sp. 5118 ff.
- ATTINGER, H. (Besteuerung) Die Besteuerung der Aktien-
gesellschaften. Eine rechtsvergleichende
Studie über die Besteuerungsformen der Ak-
tiengesellschaften in der Schweiz, in der
Deutschen Bundesrepublik und in den Ver-
einigten Staaten; Diss. St. Gallen 1961.
- BACHEM, H. (Anrechnungsmethode) Die optimale Ausge-
staltung der Anrechnungsmethode zur uni-
lateralen Vermeidung der Doppelbesteuerung
bei den Ertragsteuern der deutschen inter-
nationalen Unternehmung; Diss. Köln 1971.
- BACHMAYR, K.E. (Steueroasen-Erlaß) Der sog. Steueroasen-
Erlaß; FR 1965, S. 392 ff.
- BÄHR, G. (Gewinnermittlung) Gewinnermittlung aus-
ländischer Zweigbetriebe; München 1971.
- (Methoden) Methoden des "Dealing-at-Arm's-
Length" zwischen Betriebstätten interna-
tionaler Unternehmen; AWD 1972, S. 233 ff.
- BARANOWSKI, K.H. (Verlustausgleich) Verlustausgleich und
Einkommensteuer-Tariffermäßigung; DB 1965,
S. 1792 ff.
- (Tarifvorbehalt) Anwendung des Tarifvor-
behalts (Progressionsvorbehalt) bei der
Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer;
DB 1969, S. 1533 ff.
- (Doppelbesteuerungsabkommen) Das neue
Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz
Die Information 1972, Grp. 1, S. 136 ff.
- Das Außensteuerreformgesetz; Die Informa-
tion 1972, Grp. 1 S. 457 ff. und S. 481 ff
- BAREIS, H.P. (Planung) Die Steuern in der betriebli-
chen Planung; Berlin 1969.

- BARLOW, E.R. (Management) Management of Foreign Manufacturing Subsidiaries; Boston 1953.
- BARTH, K. (Besteuerung) Die betriebliche Besteuerung im Rahmen der gegenwärtigen Finanz- und Steuerpolitik; DB 1970, S. 2189 ff, 2235 ff. und 2287 ff.
- BARTHOLDY, K./SEIDLER, G./ WILHELM, H. (Auslandsstützpunkte) Niederlassungen, Zweigbetriebe und Beteiligungen im Ausland; München 1963.
- BECKER, H. (Progressionsvorbehalt) Der Progressionsvorbehalt in den Doppelbesteuerungsabkommen; AWD 1969, S. 411 ff.
- (Außensteuerrecht) Zur Änderung des Außensteuerrechts; DStR 1972, S. 359 ff.
- BEHRENDT, R.F./MÜLLER, W./ SIEBER, H./WEBER, M. (Hrsg.) Strukturwandlungen der schweizerischen Wirtschaft und Gesellschaft; Bern 1962.
- BEHRENS, K, Ch. (Standort) Allgemeine Standortbestimmungslehre; 2. Aufl., Opladen 1971.
- BELLSTEDT, Ch. (Beteiligungen) Beteiligungen an ausländischen "Zwischengesellschaften" nach dem Außensteuergesetz-Entwurf; FR 1972, S. 242 ff.
- (Wohnsitzverlegung) Wohnsitzverlegung eines GmbH-Gesellschafters ins Ausland - ein Beitrag zum Außensteuergesetz; GmbH-Rdsch 1973, S. 126 ff.
- (Besteuerung) Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften; 3. Aufl. Köln 1973.
- (Gewinnkorrekturen) Gewinnkorrekturen nach dem Außensteuergesetz und das Kartellverbot; BB 1974, S. 243 ff.
- BENZ, U. (Einbürgerung) Die ordentliche Einbürgerung von Ausländern in der Schweiz; Diss. Zürich 1968.

- BERGSTEINER, W. (Gewinnverlagerungen) Die Problematik von Gewinnverlagerungen bei internationalen Konzernen im handels- und steuerrechtlichen Jahresabschluß deutscher Konzernunternehmen; Diss. München 1968.
- BERINGE, v. (Basisgesellschaften) Recht und Besteuerung der Holding- und Basisgesellschaften in den Steueroasenländern; DB 1966, S. 177 ff.
- BESTE, T. Verrechnungspreise; HdB, 3. Aufl., Bd. IV, Stuttgart 1962, Sp. 5806 ff.
- BEZOLD, W. (Anrechnungsverfahren) Die Konzeption des Anrechnungsverfahrens, ein möglicher Weg zur Reform der Besteuerung von Körperschaften mit Berücksichtigung übernationaler Beziehungen; Diss. München 1973.
- BIANCHI, S. (Mißbrauch) Gefahren des Missbrauchs im Internationalen Steuerrecht insbesondere in der Schweiz und in Deutschland; Schriftenreihe der Handelskammer Deutschland/Schweiz, Zürich 1965.
- (Schweizer Steuern) Schweizer Steuern: national und international (mit Belastungsvergleich); Journal UEC, Sonderheft Herbst 1972.
- BIERGANS, E. (Grenzkostenrechnung) Grenzkostenrechnung - Direct Costing - Moderne Kostenrechnung in der Brauerei; Nürnberg 1968.
- BIHR, D. (Gewinnverlagerung) Die Gewinn- und Vermögensverlagerung auf Basisgesellschaften als unternehmungspolitische Entscheidung unter besonderer Berücksichtigung ihrer steuerlichen Beurteilung; NB 1971, Heft 5, S. 78 ff.
- BIRKENKAMP, F. (Industrie-Anlagen) Deutsche Industrie-Anlagen im Ausland; Würzburg 1936.
- BISANI, E. (Rechtsform) Bedeutung der Rechtsform für unternehmerische Entscheidungen; DB 1972, S. 737 ff.

- BLAU, H. (Doppelbesteuerung und Steuerflucht) Die Bestrebungen des Völkerbundes zur Bekämpfung der Doppelbesteuerung und der Steuerflucht auf internationalem Gebiet; Vierteljahresschrift für schweizerisches Abgaberecht, Bd. VI, 1925, S. 1 ff.
- (Holdinggesellschaften) Die Holdinggesellschaften in der Steuergesetzgebung; Vierteljahresschrift für schweizerisches Abgaberecht, Bd. VI, 1925, S. 304 ff.
- BLEICHER, K. (Multinationale Unternehmungen) Zur organisatorischen Entwicklung multinationaler Unternehmungen; Zeitschrift für Organisation 1972, S. 330 ff und S. 415 ff.
- BLOECH, J. (Optimale Industriestandorte) Optimale Industriestandorte. Methoden zu ihrer Bestimmung; Würzburg - Wien 1970.
- BLÜMICH/FALK (EStG) Einkommensteuergesetz; 10. Aufl., Bd. I München 1971; 10. Aufl., Bd. II München 1972; 10. Aufl., Bd. III München 1973.
- BLUMENSTEIN, E. System des Steuerrechts; 3. Aufl., bearbeitet von Irene Blumenstein, Zürich 1971.
- BLUMENSTEIN, I. (Steuerperiode) Steuerperiode, Veranlagungsperiode und Bemessungsperiode bei der eidgenössischen Wehrsteuer; Archiv 10, S. 369 ff.
- BÖHME, W. Die Besteuerung des Know-how; München/Berlin 1967.
- BOEL, C. (Sociétés Multinationales) Les Sociétés Multinationales: Le vrai et le faux; Außenwirtschaft, Heft III/IV, Sept./Dez. 1973, S. 86 ff.
- BÖTTCHER/BEINERT/
HENNERKES. (AStG) Außensteuergesetz - DBA Deutschland - Schweiz; Stuttgart - Wiesbaden 1972.
- BOVENTER, E. v. (Standortpolitik) Bemerkungen zur optimalen Standortpolitik der Einzelunternehmung, in: Jahrbuch für Sozialwissenschaft; 1963, S. 440 ff.

- BOHLEY, P. (Einphasensteuer) Die Probleme der schweizerischen Einphasensteuer: eine Chance für die Mehrwertsteuer; Finanzarchiv N.F., Bd. 29, S. 420 ff.
- BOPP, G.F. (Konzernbesteuerung) Fragen der internationalen Konzernbesteuerung; DStZ/A 1973, S. 105 ff.
- (Betriebsstättenbesteuerung) Die Besteuerung von Betriebsstätten; DStZ/A 1974, S. 91 ff.
- BORCH, K.H. (Unsicherheit) Wirtschaftliches Verhalten bei Unsicherheit; Wien - München 1969.
- BORKOWSKY, R. (Unternehmungspolitik) Einige Probleme der steuerlichen Unternehmungspolitik. Ein Beitrag zur betriebswirtschaftlichen Steuerlehre auf Grund schweizerischer Verhältnisse; Zürich 1967.
- (Unternehmungsentwicklung) Steuerfragen bei der Unternehmungsentwicklung, in: Beiträge zur Lehre von der Unternehmung; Hrsg. ANGEHRN, O./KÜNZI, H.P., S. 79 ff.
- BORRMANN, W.A. (Personalwirtschaftliche Probleme) Personalwirtschaftliche Sonderprobleme internationaler Unternehmungen; Diss. München 1968.
- - (Hrsg.) Managementprobleme internationaler Unternehmungen; Wiesbaden 1970.
- (Internationale Unternehmungen) Typus und Struktur internationaler Unternehmungen, in: Managementprobleme internationaler Unternehmungen; Hrsg. BORRMANN, W.A., S. 17 ff.
- BORRMANN, W.A./DAU (Finanzpolitik) Besondere Aspekte der Finanzpolitik internationaler Unternehmungen, in: Managementprobleme internationaler Unternehmungen; Hrsg. BORRMANN, W.A., S. 75 ff.

- BRAUN VON STUMM,E. (Dachgesellschaften) Die Dachgesellschaften im Aufbau deutscher Konzerne, unter besonderer Berücksichtigung der Familienkonzerne; Diss. München 1940.
- BREDE,H. (Standorte) Bestimmungsfaktoren industrieller Standorte; Ifo-Institut, Berlin-München 1971.
- BRENNING,H. (Doppelbesteuerung) Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung; Die Information über Steuer und Wirtschaft 1962, S. 141 ff.
- BREZING,K. (Doppelbesteuerung) Die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung auf Grund von Zurechnungskonflikten, insbesondere bei verdeckten Gewinnausschüttungen; StuW 1970, Sp. 275 ff.
- (Treuhänderin) Schweizer Wertpapierverwaltungs-GmbH als Treuhänderin der Gesellschafter?, Bemerkungen zum BFH-Urteil III R 125-127/70 vom 21.5.1971; FR 1972, S. 201 ff.
- (Einkommensverlagerungen) Zu den materiellen Vorschriften gegen Einkommensverlagerungen in das Ausland; FR 1973, S. 485 ff.
- BROOKE,M.Z./REMMERS,H.I. (Strategy) The strategy of multinational enterprise.Organization and finance; London 1970.
- BRUNN,J.H.v. (Multinationale Unternehmen) Zur Problematik des Multinationalen Unternehmens; WuW 1969, S. 531 ff.
- BÜHLER,O. (Struktur) Von der Struktur des internationalen Steuer- und Wirtschaftsrecht; NJW 1956, S. 889 ff.
- (Steuerrecht und Privatrecht) Internationales Steuerrecht und internationales Privatrecht; Amsterdam 1960.
- (Prinzipien) Prinzipien des internationalen Steuerrechts; Amsterdam 1964.

- BÜHLER, O./SCHERPF, P. Bilanz und Steuer; 7. Aufl., München 1971.
- BÜHRING, H. (Aufteilungsmethode) Die direkte Aufteilungsmethode bei der Gewinnermittlung im internationalen Doppelbesteuerungsrecht; BB 1956, S. 367 f.
- BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN Finanzbericht 1974; Bonn 1973.
- BUNDESMINISTERIUM FÜR WIRTSCHAFT UND FINANZEN Finanzbericht 1972; Bonn 1971.
- BURKHARDT, B. (Bankgeheimnis und DBAS) Das Bankgeheimnis und die Informationsklausel des Doppelbesteuerungsabkommens 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland; ZSHKDS 1972, S. 719 ff.
- CAGIANUT, F. (Steuerharmonisierung) Steuerharmonisierung, Rückblick und Ausblick; Archiv 39, S. 1 ff.
- CAPITAINE, G. Le Statut des sociétés holdings en Suisse; Zeitschrift für Schweizerisches Recht 1943, Teil 2, S. 1a ff.
- CASSIER, S. C. (Geschäftspolitik) Wer bestimmt die Geschäftspolitik der Großunternehmen? Das Verhältnis zwischen Kapitaleigentum und Entscheidungsgewalt; Frankfurt/Main 1962.
- CHARLIER, R. (Gewinnrealisierungen) Gewinnrealisierungen bei Entnahme?; StbJb 1969/70, S. 361 ff.
- CHRISTOFFEL, M. (Standortwahl) Die industrielle Ballung in der Schweiz. Untersuchung über die Standortwahl schweizerischer Industrieunternehmen seit 1952; Diss. St. Gallen 1967.
- CLEE, G. H./SCIPIO, A. di Creating a World Enterprise; HBR Nov./Dez. 1959, S. 77 ff.
- CORDES, W./HÖFFKEN, E. Steuern als Kosten, in: Zur Besteuerung der Unternehmung; Hrsg. HINTNER, O./LINHARDT, H., S. 31 ff.

- CYERT, R.M./MARCH, J.G. (Theory) A Behavioral Theory of the Firm; Englewood Cliffs 1963.
- DAGON, R. (Doppelbesteuerungsabkommen) Zum neuen deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen; AWD 1972, S. 331 ff.
- DEBATIN, H. (Pauschalierung) Die Pauschalierung der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer für ausländische Einkünfte; DStZ/A 1959, S. 303 ff.
- (Steueranrechnung) Zur Anrechnung ausländischer Steuern; DB 1961, S. 1368 ff.
- (Wesen der DBA) Wesen und Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen; AWD 1962, S. 61 ff.
- (Steuerersparnis) Die Doppelbesteuerungsabkommen als Instrument der Steuerersparnis; AWD 1962, S. 333 ff.
- (Besteuerungsbefugnisse) Die Abgrenzung der Besteuerungsbefugnisse des Sitz- bzw. Wohnsitzstaates und anderer Staaten in Bezug auf Kapitalgesellschaften und ihre Anteilseigner; CDFI, Vol. XLIXb, Hamburg 1964, S. 101 ff.
- Die internationalen Basisgesellschaften; DStZ/A 1964, S. 9 ff.
- (Progressionsvorbehalt) Steuerbefreiung mit Progressionsvorbehalt als Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung; AWD 1965, S. 41 ff.
- (Einkommens- und Vermögensverlagerungen) Einkommens- und Vermögensverlagerungen in sog. Steueroasenländer unter Ausnutzung des zwischenstaatlichen Steuergefälles; DB 1965, S. 1022 ff. und 1065 ff.
- (Wohnsitz) Der doppelte Wohnsitz im internationalen Steuerrecht; AWD 1966, S. 313 ff.

DEBATIN, H.

(Steuerharmonisierung) Das Problem der Steuerharmonisierung im Gemeinsamen Markt; DB 1966, S. 1321 ff.

- (Ausländische Verluste) Abzugsfähigkeit ausländischer Verluste im Rahmen der Steuergesetzgebung; AHD 1969, S. 263 ff.
- (Auslegungsmaximen) Auslegungsmaximen zum internationalen Steuerrecht; AWD 1969, S. 477 ff.
- Konzeptionen zur Steuerpflicht; FR 1969, S. 277 ff.
- (Diskriminierung) Das Verbot steuerlicher Diskriminierung; DStZ/A 1970, S. 129 ff.
- (Internationales Steuerrecht) Standort und Orientierung des deutschen internationalen Steuerrechts; FR 1970, S. 4 ff.
- (Leitsätze) Leitsätze für ein Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen; DStZ/A 1971, S. 89 ff.
- (Neugestaltung) Neugestaltung der deutsch-schweizerischen Steuerbeziehungen; DStZ/A 1971, S. 385 ff.
- (Steuervertrag) Der deutsch-schweizerische Steuervertrag; DB 1972, S. 1939 ff., 1983 ff., 2030 ff., 2079 ff., und 2273 f.
- Außensteuerreformgesetz; DStZ/A 1972, S. 265 ff.
- (Außensteuerreformgesetz und DBAS) Außensteuerreformgesetz und Neukonzeption im revidierten deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen; StKRep 1973, S. 193 ff.

- DEBATIN, H. (Fortentwicklung) Auslegung und Fortentwicklung des deutschen Außensteuerrechts und des internationalen Steuerrechts unter besonderer Berücksichtigung der deutschen Rechtsprechung; JbFfSt 73/74, S. 59 ff.
- (Wettbewerbsstellung) Das deutsche Außensteuerrecht in seinem Einfluß auf die internationale Wettbewerbsstellung deutscher Unternehmen mit ausländischer Geschäftstätigkeit, in: Schriften zur Unternehmensführung; Band 19, Wiesbaden 1974, S. 83 ff.
- DEUTSCHE BUNDESBANK. Monatsberichte, 17. Jg., Nr. 12, S. 19 ff.
- DEUTSCHE GESELLSCHAFT FÜR BETRIEBSWIRTSCHAFT. (Hrsg.) Die Steuern im europäischen Raum; Berlin 1968.
- Die Unternehmung in Gegenwart und Zukunft; Berlin 1971.
- DIEHM, H./LING, R. (Wohnsitzwechsel) Wohnsitzwechsel in niedrig besteuerte Gebiete; Steuer Warte 1974, S. 49 ff. und 68 ff.
- DIHT. (Hrsg.) Leasing im Steuerrecht; 2. Aufl., Bonn 1969.
- DOBER, W. (Gründung) Zur Gründung von Unternehmen in der Schweiz; WPg 1962, S. 609 ff.
- DÖRPMUND, H. (Industriestandortlenkung) Die Mittel der Industriestandortlenkung und die Grenzen ihrer Anwendbarkeit; Bremen-Horn 1950.
- DORN, H. (Doppelbesteuerung) Das Recht der internationalen Doppelbesteuerung; Vierteljahresschrift für Steuer und Finanzrecht I 1927, S. 189 ff.
- DORNFELD, R.E./TELKAMP, H.J. (Konzernunternehmung) Konzernunternehmung und Organschaftsvoraussetzungen.- Zur wirtschaftlichen Eingliederung und zu den Anforderungen an den Organträger bei Holdinggesellschaften und Betriebsaufspaltung; StuW 1971, S. 67 ff.

- DORNIS, P. (Public Relations) Public Relations der internationalen Unternehmung; Meisenheim am Glan 1971.
- DOWERG, H. Das industrielle Standortproblem; Diss. Frankfurt/Main 1935.
- DUEBALL, L. (Zugriffsbesteuerung) Zugriffsbesteuerung der ausländischen Zwischengesellschaften nach dem Außensteuerreformgesetz; DStR 1973, S. 561 ff.
- DUNNING, J. H. (Hrsg.) The Multinational Enterprise; London 1971.
- EBLING, K. (Basisgesellschaften) Basisgesellschaften in sog. Steueroasenländern; AWD 1970, S. 16 ff.
- (Unilaterale Maßnahmen) Unilaterale Maßnahmen gegen die internationale Doppelbesteuerung bei den Steuern vom Ertrag; Diss. Mainz 1970.
- (Außensteuergesetz) Neuorientierung im deutschen Außensteuerrecht; AWD 1971, S. 1 ff.
- (Betriebsprüfung) Überlegungen zum neuen Außensteuerrecht aus der Sicht der steuerlichen Betriebsprüfung; StBp 1971, S. 218 ff.
- (Außensteuerreformgesetz) Ausgewählte Fragen zum Zusammenwirken zwischen dem deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 11. Aug. 1971 und dem Außensteuerreformgesetz; ZSHKDS 1972, S. 145 ff., 224 ff. und 302 ff.
- EDWARDS, R. N. (Steuerplanung) Internationale Steuerplanung mit praktischen Beispielen, in: Die Steuern im europäischen Raum; Hrsg. DEUTSCHE GESELLSCHAFT FÜR BETRIEBSWIRTSCHAFT, Bd. I, S. 59 ff.
- EGLI, A. (Finanzierungen) Finanzierungen und Steuern in der Aktiengesellschaft; Diss. Zürich 1967.

- EHRT, R. (Zurechenbarkeit) Die Zurechenbarkeit von Kosten auf Leistungen auf der Grundlage kausaler und finaler Beziehungen; Stuttgart 1967.
- EICHHORN, F.F. (Basisgesellschaft) Die legitime Basisgesellschaft; BB 1965, S. 239 ff.
- (Steuerfluchtgesetz) Das "Steuerfluchtgesetz" im Streitgespräch; BB 1971, S. 447 ff.
- EIDGENÖSSISCHES STATISTISCHES AMT Steuerbelastung in der Schweiz 1972; Bern 1973.
- Statistisches Jahrbuch der Schweiz 1973; Basel 1973.
- EIDGENÖSSISCHE STEUER- VERWALTUNG. (Hrsg.) Die Steuern der Schweiz; Loseblattausgabe, Basel.
- ENDRISS, H.W. Wohnsitz - oder Ursprungsprinzip?; Köln 1967.
- ENGELEITER, H.J. (Hrsg.) Gegenwartsfragen der Unternehmensführung; Herne/Berlin 1966.
- ENGELS, W. (Gewinnabhängige Steuern) Die gewinnabhängigen Steuern in der Kalkulation, der Unternehmens - Ertragswertberechnung und der Wirtschaftlichkeitsrechnung; WPg 1962, S. 553 ff.
- ENGELS, W./STÜTZEL, W. Teilhabersteuer; 2. Aufl. Frankfurt/Main 1968.
- ERTAL, E. (Kartelle und Konzerne) Internationale Kartelle und Konzerne der Industrie; Stuttgart 1930.
- ESSER, J. (Belastungsvergleiche) Zwischenstaatliche Belastungs- und Strukturvergleiche; Institut Finanzen und Steuern, Heft 96, Bd. 1, Bonn 1970.
- ESSNER, J. (Verrechnungspreise) Die Bedeutung von Verrechnungspreisen in betriebswirtschaftlicher, handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Hinsicht; AG 1961, S. 170 ff.

- EULER, W. (Freistellungsverfahren) Freistellung in Doppelbesteuerungsabkommen und gespaltenner Körperschaftsteuertarif; FR 1972, S. 501 f.
- EVERLING, W. (Interne Preisbindung) Interne Preisbindung bei Lieferung gleicher Erzeugnisse an externe und interne Abnehmer; BFuP 1963, S. 446 ff.
- FAIST, Th. (Doppelbesteuerung) Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Nichtanerkennung von Dienstleistungen und Überlassung immaterieller Werte zwischen Muttergesellschaften und ihren Tochtergesellschaften im Ausland; Steuer Revue 1969, S. 274 ff.
- FEGER, G. Holding-Gesellschaften; Zürich 1931
- FELIX, G. (Geschäftsleitung) Der Ort der Geschäftsleitung im Steuerrecht; DStR 1962/63, S. 421 ff.
- (Regiekosten) Körperschaftsteuerrechtliche Beurteilung sog. "Regiekosten" international tätiger Konzerne; StuW 1964, Sp. 19 ff.
- FEUERBAUM, E. (Anlagengeschäft) Steuerliche Erfahrungen im In- und Ausland beim Anlagengeschäft sowie bei Ingenieurleistungen; DB 1968, S. 1501 ff. und 1548 ff.
- (Steuerrecht) Das nationale und internationale Steuerrecht der 70er Jahre; BB 1970, S. 453 ff.
- (Progressionsvorbehalt) Progressionsvorbehalt bei der Körperschaftsteuer im Falle DBA-steuerbefreiter Auslandseinkünfte?; DB 1973, S. 154 ff.
- FISCHER, H. (Steuerreform) Auf dem Wege zur Großen Steuerreform, in: Die Unternehmung in Gegenwart und Zukunft; Hrsg. DEUTSCHE GESELLSCHAFT FÜR BETRIEBSWIRTSCHAFT, Bd. II S. 117 ff.

- FISCHER,K. (Die internationale Unternehmung) Die internationale Unternehmung - Umriss eines Unternehmungstypus. Diss. Nürnberg 1967.
- FISCHER,L. (Steuerlehre) Zu einigen Problemen einer entscheidungsorientierten Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: Schriften zur Unternehmensführung, Band 19, Wiesbaden 1974, S. 5 ff.
- FLICK,H. (Steueranrechnung) Anrechnung ausländischer Landes- Provinz- und Gemeindeeinkommensteuern auf die deutsche Einkommensteuer; AWD 1958, S. 124 f.
- (Steuerermäßigung) Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften nach § 34c EStG und § 19a KStG; Bergisch Gladbach 1959.
- (Subjektidentität) Das Erfordernis der Subjektidentität bei Doppelbesteuerungsnormen; StuW 1960, Sp. 329 ff.
- (Doppelbesteuerung) Methoden zur Ausschaltung der internationalen Doppelbesteuerung bei den direkten Steuern; Finanzarchiv N.F., Bd. 21, S. 86 ff.
- Steuerflucht in Steueroasen; StuR, Bd. 18 S. 27 ff.
- (Internationale Steuerfälle) Die praktische Bearbeitung internationaler Steuerfälle; StbJb 1964/65, S. 433 ff.
- (Basisgesellschaften) Die Bedeutung ausländischer Basisgesellschaften für die deutsche Außenwirtschaft; Finanzarchiv N.F., Bd. 24, S. 413 ff.
- (Steuerfluchtgesetz) Vereinbarkeit des Steuerfluchtgesetzes mit Doppelbesteuerungsabkommen; BB 1971, S. 250 f.
- (Doppelbesteuerungsabkommen) Das neue Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz; StBp 1971, S. 225 ff.

- FLICK, H. (Ausländische Handelsgesellschaft) Die deutschbeherrschte ausländische Handelsgesellschaft unter dem Außensteuerreformgesetz; ZSHKDS 1974, S. 5 ff.
- (Gewinnermittlung) Die Gewinn- und Vermögensermittlung nach der direkten und indirekten Methode; IWB, Fach 3, Deutschland, Grp. 2, S. 67 ff.
- Internationales Steuerrecht; IWB, Fach 10, Grp. 2, S. 15 ff.
- FLICK, H./WASSERMEYER, F. (Grundsatzurteil) Grundsatzurteil zum Oasen-Erlaß?, Anmerkung zum Urteil des BFH vom 21.5.1971 III - 125 - 127/70; DB 1972, S. 110 ff.
- Das Außensteuergesetz; AG 1973, S. 77 ff.
- (Funktionale Betrachtungsweise) Die funktionale Betrachtungsweise im Außensteuerreformgesetz; BB 1973, S. 857 ff.
- (Dividendenbesteuerung) Die Besteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzerträgen schweizerischer Basisgesellschaften nach dem neuen DBA/Schweiz; DStR 1973, S. 292 ff.
- FLICK, H./WASSERMEYER, F./
SEOKER, H. (AStG) Kommentar zum Außensteuergesetz; Loseblattausgabe, Köln.
- FLÜGE, H. P. (Steuerplanung) Internationale Steuerplanung mit schweizerischen Basisgesellschaften unter besonderer Berücksichtigung des deutschen und amerikanischen Außensteuerrechts; Basel 1961.
- Missbrauch kontra Missbrauch; Steuer Revue 1963, S. 62 ff.
- FLUME, W. Steuerflucht in die Schweiz legal und illegal; Handelsblatt v. 22.1.1965, S. 13.
- (Steuerfluchtgesetz) Zur Problematik eines Steuerfluchtgesetzes; DB 1970, S. 2142 ff.

- FRANKE, M. (§ 6 AStG) Dient § 6 AStG nur der Klarstellung oder füllt er eine gesetzliche Lücke aus?; FR 1974, S. 33 ff.
- FREUDLING, F. (Progressionsvorbehalt) Progressionsvorbehalt und Ausgleich mit ausländischen Verlusten im Recht der Doppelbesteuerung; AWD 1971, S. 34 ff.
- (Außensteuerreformgesetz) Zu den rechtlichen Grundlinien des Außensteuerreformgesetzes und des deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens; AWD 1973, S. 15 ff.
- FRIEDRICH, W. (Treuhand) Kapitalgesellschaft als Treuhänder ihrer Gesellschafter, Eine Kritik an dem Urteil des Bundesfinanzhofes vom 21.5.1971; BB 1972, S. 845 ff.
- FRIESS, R. (Gewinnzerlegung) Die Gewinnzerlegung auf In- und Ausland zum Zwecke der Besteuerung; Diss. Frankfurt/Main 1931.
- FRÖHLICH, E. Die verdeckte Gewinnausschüttung; München 1968.
- FRÖHLICH, F. W. Multinationale Unternehmen; Baden-Baden 1974.
- FROMER, L./SPEISER, T. Internationale Steuern; Heft 2, Schweiz, 2. Aufl., Mohndorf/Rhein 1961.
- FUNK, M. (Zwischengesellschaften) Zur Beteiligung am Zwischengesellschaften über zwischengeschaltete Gesellschaften; AWD 1973, S. 614 f.
- FUTTERKNECHT, W. (Schwächen) Die Schwächen des neuen schweizerisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens; NZZ v. 18.1.1972, Nr. 28, S. 10.
- GÄFGEN, G. (Theorie) Theorie der wirtschaftlichen Entscheidung; 2. Aufl., Tübingen 1968.
- GAIL, W. Gewinnabhängige Steuern als Kosten?; WPg 1965, S. 305 ff.

- GEERTMAN, J. (Steuerpolitik) Die Steuerpolitik internationaler Konzerne, in: Steuern und Unternehmungspolitik; Hrsg. HEINEN, E., S. 25 ff.
- GEIGER, K. (Zwischengesellschaften) Beteiligung an ausländischen Zwischengesellschaften - Probleme des Außensteuergesetzes; DStR 1973, S. 532 ff.
- GEISS, W./GRÖTZINGER, S. (Außensteuergesetz) Das Außensteuergesetz in Form von Prüfdiagrammen; DB 1973, Beilage 10.
- GERBER, H. Grossistenumsatzsteuer und Mehrwertsteuer; Archiv 36, S. 305 ff.
- GIBBONS, W. J. (Tax Factors) Tax Factors in Basing International Business Abroad. A Study of the Law of the United States and of Selected Foreign Countries; Cambridge (Mass.) 1957
- GIESECKE, H. (Industrieinvestitionen) Industrieinvestitionen in Entwicklungsländern; Hamburg 1963.
- GLASSL, H. (Schachtelbeteiligung) Schachtelbeteiligung bei der Körperschaftsteuer, Vermögensteuer und Gewerbesteuer; Herne/Berlin 1973.
- GOCKE, R. (Bruttoerträge) Der Begriff "Bruttoerträge" im Außensteuerrecht; BB 1973, S. 887 ff.
- GORE, W. J./DYSON, J. W. The Making of Decisions; New York 1964.
- GOTHE, F. (Personengesellschaften) Unterschiedliche Auslegungsmöglichkeiten für die steuerliche Behandlung von Personengesellschaften im Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Schweiz und dem deutschen Außensteuergesetz?; WPg 1972, S. 556 ff.

- GRASMANN, G. (Außensteuerreformgesetz) Der Entwurf des deutschen Gesetzes zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen; EuStZ 1971, S. 77 ff. und 105 ff.
- GREWLICH, K. W. (Direktinvestitionen) Probleme der Direktinvestitionen sogenannter multinationaler Unternehmen; AWD 1974, S. 365 ff.
- GRIEM, H. (Entscheidung) Der Prozeß der Unternehmensentscheidung bei unvollkommener Information; Berlin 1968.
- GROSS, H. Der Weltfirma gehört die Zukunft; Handelsblatt v. 21./22.4.1967, Nr. 78, S.25.
- GROSSFELD, B. (Basisgesellschaften) Basisgesellschaften im Internationalen Steuerrecht; Tübingen 1974.
- GROSSMANN, H. (Kausalzusammenhang) Der Kausalzusammenhang zwischen Wirtschaft und Steuer; ZfHf 1950, S. 61 ff.
- GRÜTTER, A. (Wehrsteuer) Die eidgenössische Wehrsteuer, ihre Entwicklung und Bedeutung. Diss. Zürich 1967.
- GRUND, W. (Steuerentstrickung) Gibt es bereits de lege lata einen allgemeinen Rechtsgrundsatz der "Steuerentstrickung"?; BB 1972, S. 365 ff.
- GÜBBELS, B. (Abschreibungen) Die steuerlichen Abschreibungen im In- und Ausland; Bonn 1964.
- GUTENBERG, E. (Die Produktion) Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre; Bd. 1, Die Produktion, 14. Aufl., Berlin-Heidelberg-New York 1968.
- (Der Absatz) Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre; Bd.2, Der Absatz, 10. Aufl., Berlin-Heidelberg-New York 1967.

- GUTH, W. (Finanzpolitik) Finanzpolitik multinationaler Unternehmen; ZfbF 1970, S. 457 ff.
- GYGAX, E. (Steuerlexikon I) (Steuerlexikon II) Schweizerisches Steuer - Lexikon; 8. Aufl. Glatthbrugg/Zürich 1973.
- HAAS, G. (Internationale Steuerlehre) Internationale Steuerlehre - ein Wissen um unternehmerische Möglichkeiten; NB 1961, S. 97 ff.
- (Steuerillusion) Steuerillusion und Wirtschaftlichkeit einer Auslands-Holding; NB 1961, S. 169 ff.
- Die Basisgesellschaft - Manipulations - oder Integrationsform?; AWD 1963, S. 65 ff.
- (Unternehmensgestaltung) Steuerbedingte Gewinnarbitrage und internationale Unternehmensgestaltung, in: Empirische Betriebswirtschaftslehre; Hrsg. LOITLSBERGER, E., S. 51 ff.
- Basisgesellschaft im Zwielficht; BB 1964, S. 1135 ff.
- Steuerbasen in Steueroasen?; DStR 1965, S. 247 ff.
- (Betriebsstätte) Betriebsstätte oder Tochter-Kapitalgesellschaft als ausländischer Stützpunkt?; FR 1968, S. 89 ff.
- (Außensteuergesetz) Beteiligung an ausländischen Gesellschaften - Probleme des Außensteuergesetzes; DStR 1973, S. 527 ff.
- (Niedrige Besteuerung) Beispiele zur "niedrigen Besteuerung"; RWP 14 (D), Außensteuerreformgesetz II B 1, S. 27 ff.
- HAAS, G./BACHER, H./SCHEUER, W. (Gestaltung) Steuerliche Gestaltung internationaler Geschäftsbeziehungen; 2. Aufl., Berlin 1974.

- HAASE,K.D. (Ertragsteuerbelastung), Zur Ertragsteuerbelastung von Publikums-Aktiengesellschaften bei maximaler Ausschüttung; StuW 1972, S. 157 ff.
- (Ertragsbesteuerung) Die Grundformel der derzeitigen Ertragsbesteuerung von Publikums-Aktiengesellschaften; WPg 1972, S. 414 f.
- HACKENBERG,E. (Standort) Wechselwirkung zwischen Besteuerung und Standort gewerblicher Unternehmen unter Zugrundelegung deutscher Steuerverhältnisse; Diss. Köln 1930.
- HÄRDY,O. (Holding Company) Die Holding Company nach dem schweizerischen Obligationenrecht unter Berücksichtigung der Entwürfe; Bern 1928.
- HAESSIG,A. (La société holding) La société holding, la société de base et la concentration d'entreprises; Archiv 39, S. 305 ff.
- HAGENMÜLLER,K.F. (Hrsg.) Leasing - Handbuch; 2. Aufl., Frankfurt/Main 1968.
- HAHN,D. (Konzernverrechnungspreise) Handels- und steuerrechtliche Zulässigkeit von Konzernverrechnungspreisen; BFuP 1965, S. 342 ff. und 438 ff.
- HALLER,H./BIEL,W. (Finanzreform) Zukunftsgerechte Finanzreform für die Schweiz; Zürich 1971.
- HANDELSKAMMER HAMBURG (Direktinvestitionen) Deutsche Direktinvestitionen im Ausland; Hamburg 1969.
- HANGARTER,D. (Niederlassungsmöglichkeiten) Niederlassungsmöglichkeiten deutscher Unternehmen in der Schweiz; ZSHKDS 1970, S. 608 ff.
- (Doppelbesteuerungsabkommen) Das neue deutsch-schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen; Hamburg 1971.
- (Steueränderungen) Steueränderungen in der Schweiz; AWD 1972, S. 36 ff.

- HANGARTER, D. (Basisgesellschaften) Basisgesellschaften in der Schweiz nach dem neuen deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen; ZSHKDS 1972, S. 366 ff.
- (Besonderheiten) Besonderheiten des neuen Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland-Schweiz; ZSHKDS 1972, S. 429 ff. und 497 ff.
- Beunruhigende Auskunftsklausel; ZSHKDS 1973, S. 88.
- Schweizerische Steuern im Umbruch; ZSHKDS 1973, S. 776.
- HANSMANN, K. W. (Standortplanung) Entscheidungsmodelle zur Standortplanung der Industrieunternehmen; Diss. Hamburg 1972.
- HARNS, W. (Rechtsprobleme) Rechtsprobleme inter- und multinationaler Unternehmen; BB 1969, S. 603 ff.
- HASSOLD, F. (Schachtelbeteiligungen) Schachtelbeteiligungen bei der Zugriffsbesteuerung; Steuer Warte 1974, S. 17 ff.
- HEDERER, G. / KUMAR, B. /
MÜLLER-HEUMANN, G. (Begriff) Begriff und Wesensinhalt der internationalen Unternehmung; BFuP 1970, S. 509 ff.
- HEDTKAMP, G. Lehrbuch der Finanzwissenschaft; Neuwied und Berlin 1968.
- HEINEN, E. (Hrsg.) Steuern und Unternehmungspolitik; Wiesbaden 1958.
- (Zuschlagskalkulation) Reformbedürftige Zuschlagskalkulation; ZfhF 1958, S. 1 ff.
- (Grundlagen) Grundlagen betriebswirtschaftlicher Entscheidungen; 2. Aufl., Wiesbaden 1971.
- (Einführung) Einführung in die Betriebswirtschaftslehre; 4. Aufl., Wiesbaden 1972

- HEINING,A. (Doppelbesteuerungsabkommen) Zum neuen Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz; DStR 1972, S. 327 ff.
- HEINTZELER,W. (Konzentration) Wirtschaftliche und rechtliche Aspekte der Konzentration in internationaler Sicht. ZfbF 1968, S. 77 ff.
- HEINZE,W. (Einzelfragen) Einzelfragen zu den vermögenssteuerlichen Vorschriften des Außensteuerreformgesetzes; Steuer Warte 1973, S. 17 ff.
- HEINZE,W./PAUKA,D. Das Außensteuerreformgesetz; Steuer Warte 1973, S. 65 ff. und 91 ff.
- HELLWIG,P. (Stille Reserven) Sind stille Reserven exportfähig?; DStR 1969, S. 161 ff.
- (Auslandsverluste) Doppelte Berücksichtigung von Auslandsverlusten?; DStR 1970, S. 195 f.
- (Außensteuergesetz) Das Außensteuergesetz, eine Problembereicherung für die Steuerfachwelt; DStZ/A 1973, S. 13 ff.
- (Fragen) Ausgewählte Fragen zur erweiterten beschränkten Steuerpflicht; DStZ/A 1974, S. 4 ff.
- HENSEL,A. Steuerrecht; Berlin 1927, 2. Aufl.
- HERRMANN,B.Ph. (Steuern) Die direkten Steuern deutscher Unternehmungen in der Schweiz; Diss. München 1964.
- HERRMANN,H.J. (Steuerpolitik) Zur Steuerpolitik gegenüber multinationalen Unternehmen im Bereich der Europäischen Gemeinschaften; AWD 1974, S. 297 ff.
- HERRMANN,C./HEUER,G. (EStG) Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer; Loseblattausgabe, Köln.
- HERRMANN,S,F. (Multinationale Unternehmen) Multinationale Unternehmen im Vormarsch; Wirtschaftsdienst 1969, S. 215 ff.

- HIGY, C. (Steuersystem) Betrachtungen zum schweizerischen Steuersystem, in: Festschrift für Irene Blumenstein; Sonderdruck aus Archiv 1966, S. 25 ff.
- HILDEBRANDT, J. (Steuerfluchtgesetz) Beteiligung an ausländischen Zwischengesellschaften nach dem Entwurf des "Steuerfluchtgesetzes"; AWD 1971, S. 233 f.
- HILLERT, A. (Progressionsvorbehalt) Der Progressionsvorbehalt in den Doppelbesteuerungsabkommen; FR 1971, S. 218 ff. und 413 f.
- (Gewinnverlagerungen) Gewinnverlagerungen über die Grenze; GmbH-Rdsch 1972, S. 241 ff. und 278 ff.
- (Mitwirkung) Zur Mitwirkung des Steuerpflichtigen bei Auslandsbeziehungen; ZSHKDS 1972, S. 227 ff.
- (Verflechtungen) Berichtigung von Einkünften bei internationalen Verflechtungen; AWD 1973, S. 91 ff.
- (Außensteuerrecht) Fragen des Außensteuerrechts bei multinationalen Konzernen; FR 1973, S. 514 ff.
- HINTNER, O. Standortwahl; HdB, Bd. 3, 3. Aufl., Stuttgart 1960, Sp. 5053 ff.
- HINTNER, O./LINHARDT, H. (Hrsg.) Zur Besteuerung der Unternehmung, Berlin 1968.
- HÖHN, E. (Besteuerung) Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften und ihrer Teilhaber, Möglichkeiten und Grenzen der Koordination; Bern 1969.
- (Steuerbelastung) Die steuerliche Belastung der ausgeschütteten Erträge von Kapitalgesellschaften in der Schweiz; Steuer Revue 1970, S. 298 ff.

- HÖHN, E./HENSEL, J. (Darstellung) Rechtsvergleichende Darstellung des kantonalen Steuerrechts der juristischen Personen, in: Besteuerung der juristischen Personen und Steuerharmonisierung in der Schweiz; Hrsg. INSTITUT FÜR FINANZWIRTSCHAFT UND FINANZRECHT DER HOCHSCHULE ST.GALLEN, S. 81 ff.
- HÖPFNER, H.D. (Gewinnverlagerungen) Die steuerliche Beurteilung von Gewinnverlagerungen innerhalb multinationaler Unternehmen; FR 1967, S. 467 ff.
- (Legalitätsprinzip) Genügt die gegenwärtige Praxis des internationalen Steuerrechts den Anforderungen des Legalitätsprinzips?; FR 1970, S. 468 ff.
- HOLLATZ, G. Auslandsbeziehungen und Steueroasen; Hamburg 1965.
- HOLZ, W. (Steuerbelastung) Sind internationale Vergleiche steuerlicher Belastungen möglich?; Leipzig 1924.
- HOORN, J. van Besteuerung im Ursprungs- oder Wohnsitzstaat?; StuW 1964, Sp. 475 ff.
- HOPF, H. (Bauausführungen) Die Besteuerung von Bauausführungen und Montagen deutscher Unternehmen im Ausland; FR 1972, S. 502 ff.
- HOPFENMÜLLER, T. (Basisgesellschaft) Die Basisgesellschaft Gestaltungsfreiheit oder Mißbrauch; StbJb 1965/66, S. 451 ff.
- HOPPSTÄDTER, K. (Lizenzen) Besteuerung von Lizenz-, Know-how- und Beratungsvergütungen im Verhältnis zum Ausland; StBp 1971, S. 241 ff.
- HOYER, W. (Ausländereffekt) Zum "Ausländereffekt" der Körperschaftsteuerreform in Deutschland; DB 1971, S. 2429 ff.
- HOYER, W./HUNDERTMARK, D. Die Steuern im Konzern; Handbuch des Konzernmanagement, München 1972, S. 607 ff.

- HUNZINGER,M. (Zuordnung) Probleme der Kontinuität der Besteuerung und der zeitlichen Zuordnung der Steuerfaktoren im Wehrsteuerrecht; Archiv 15, S. 113 ff. und 177 ff.
- HUPPERT,W. Internationale Industriekonzerne; Berlin 1966.
- IKLE,M. (Kapitalmarkt) Die Schweiz als internationaler Kapitalmarkt, in: Strukturwandlungen der schweizerischen Wirtschaft und Gesellschaft; Hrsg. BEHRENDT,R.F./MÜLLER,W./SIEBER,H./WEBER,M., S. 251 ff.
- (Bankplatz) Die Schweiz als internationaler Bank- und Finanzplatz; Zürich 1970.
- INSTITUT "FINANZEN UND STEUERN" Die große Finanzreform; Heft 80, Bonn 1966.
- (Progressionsvorbehalt) Der 'Progressionsvorbehalt und seine Anwendbarkeit bei der Körperschaftsteuer; Brief 119, Bonn 1970.
- Zur Steuerreform - Die Realsteuer; Heft 100, Bonn 1972.
- (Anrechnungsverfahren) Körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren; Heft 102, Bonn 1972.
- INSTITUT FÜR FINANZWIRTSCHAFT UND FINANZRECHT DER HOCHSCHULE ST.GALLEN Besteuerung der juristischen Personen und Steuerharmonisierung in der Schweiz; Bern 1970.
- IRRGANG,W. (Progressionsvorbehalt) Progressionsvorbehalt und Körperschaftsteuer; AWD 1971, S. 400 ff.
- JAY,E. (Finanzrecht) Internationales Finanzrecht-Eine Untersuchung über die äußeren Grenzen der staatlichen Finanzgewalt; Stuttgart/Berlin 1934.
- ISLER,E. (Maßnahmen) Die praktische Anwendung der Maßnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes; Steuer Revue 1963, S. 102 ff.

- ISLER, E. (Auslandsinvestitionen) Private Auslandsinvestitionen und die Rolle des Treuhänders; SAG 1964, S. 1 ff.
- (Besteuerung) Ein Beitrag zum Thema Pränumerando - oder Postnumerando - Besteuerung; Separatdruck aus Steuer Revue 10/1965, S. 417 ff., Bern 1966.
- Steuern in der Schweiz; 3. Aufl., Basel 1968.
- (Neuerungen) Neuerungen auf dem Gebiet der Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz; SAG 1968, S. 65 ff.
- (Kapitalanlagen) Ausländische Kapitalanlagen und Investitionen in der Schweiz und ihre steuerliche Behandlung; Steuer Revue 1969, S. 141 ff.
- (Steuerharmonisierung) Steuerharmonisierung: Rahmengesetz oder Anrechnungssteuer; SAG 1970, S. 33 ff.
- JACOB, H. (Standortwahl) Zur Standortwahl der Unternehmungen; Wiesbaden 1967.
- JAGDFELD, A. (Steuerflucht) Steuerflucht und Steuerfluchtbekämpfung von Brüning bis Brandt; StuW 1972, S. 258 ff.
- JAHRMARKT, M. (Verlustbeteiligungen) Zur betriebswirtschaftlichen, steuerlichen und gesellschaftspolitischen Problematik von "Verlustbeteiligungen" an Abschreibungsgeellschaften, in: Steuerlast und Unternehmenspolitik; Hrsg. OETTL, K., S. 325 ff.
- JAHRMARKT, M./FISCHER, G. (Steuervorteile) Steuervorteile durch Auslandsbeziehungen; Freiburg/Br. 1973.
- JAKOBS, H. H. (Körperschaftsteuerpflicht) § 15 Abs. 2 StAnpG und die international steuerrechtliche Anknüpfung der Körperschaftsteuerpflicht; StuW 1970, Sp. 587 ff.

- JENNIHSEN, H.F. (Gewinnmaximierung) Gewinnmaximierung und Rentabilitätsmaximierung als Ziel erwerbswirtschaftlich orientierter Unternehmungen Köln und Opladen 1967.
- JUNG, A. (Dividendenbesteuerung) Die Besteuerung erhaltener Dividenden, Zinsen und Lizenzen bei deutschen Kapitalgesellschaften nach den derzeitigen Doppelbesteuerungsabkommen AWD 1973, S. 377 ff.
- JUNGER, M. (Planung) Die steuerliche Planung in der Unternehmung; Winterthur 1958.
- KÄNZIG, E. (Bewertung) Die Einzelbewertung des Geschäftsvermögens nach schweizerischem Steuerrecht, in: Steuerlast und Unternehmenspolitik; Hrsg. OETTLER, K., S. 375 ff.
- KAMP, M.E./MÜSSENER, I./SCHEER, CH. Steuerlehre - Besonderer Teil; Bonn 1970.
- KANNENGIESSER, W. Bleibe im Lande und zahle redlich; FAZ v. 5.2.1971, Nr. 30, S. 1.
- KARSTEN, J.F. (Steueranrechnung) Probleme bei der Anrechnung ausländischer Einkommensteuern in und nach Verlustjahren; AWD 1969, S. 106 ff.
- KATONA, G. (Verhalten) Das Verhalten der Verbraucher und Unternehmer; Tübingen 1960.
- KERN, W. (Gewinnverlagerung) Die Gewinnverlagerung als Problem unternehmerischer Entscheidungen unter Berücksichtigung der Besonderheiten im Konzern; Diss. Frankfurt/Main 1964.
- KIEHNE, H.E. (Verluste) Verluste aus ausländischen Betriebstätten nach deutschem Doppelbesteuerungsrecht; AWD 1967, S. 187 ff.
- KILGER, W. (Flexible Plankostenrechnung) Flexible Plankostenrechnung, Theorie und Praxis der Grenzplankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung; 5. Aufl., Köln-Opladen 1972.

- KILLIUS, J. (Personenunternehmen) Die Behandlung der Personenunternehmen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen; Diss. München 1966.
- (Verrechnungspreise) US-Richtlinien über Verrechnungspreise im Konzern; FR 1968, S. 181 ff.
- KLEINEIDAM, H.J./SCHERRER, G. (Organisationsformen) Alternative Organisationsformen betrieblicher Außenwirtschaftstätigkeit unter dem Einfluß der Besteuerung, in: Schriften zur Unternehmensführung; Band 19, Wiesbaden 1974, S. 111 ff.
- KLUGE, V. (Außensteuergesetz) Außensteuergesetz und Doppelbesteuerungsabkommen; AWD 1972, S. 411 ff.
- KNAUER, M. (Verlustrausgleich) Verlustrausgleich und Doppelbesteuerungsabkommen; StuW 1964, Sp. 155 ff.
- KNECHTLE, A. (Doppelbesteuerungsabkommen) Das neue schweizerisch-deutsche Doppelbesteuerungsabkommen - ein erster Überblick; Steuer Revue 1971, S. 430 ff.
- KNIGHT, F.H. (Risk) Risk, Uncertainty and Profit; Chicago 1957.
- KOEPPPEL, W. Kapitalflucht; Berlin 1931.
- KOHLLENBACH, K. (Gewinnverwirklichung) Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung?; DB 1972, S. 360 f.
- KOINECKE, J. Auslandsniederlassungen; Management Enzyklopädie, Bd. 1, München 1969, S. 667 ff.
- KOLDE, E.J. International Business Enterprise; 2. Aufl., Englewood Cliffs 1973.
- KOMMISSION FÜR DIE FINANZREFORM (Gutachten) Gutachten über die Finanzreform in der Bundesrepublik Deutschland; Stuttgart-Köln-Berlin 1966.

- KOPPENSTEINER, H.G. (Internationale Unternehmen) Internationale Unternehmen im deutschen Gesellschaftsrecht; Frankfurt/Main 1971.
- KORMANN, B. (Oasen-Erlass) Der Oasen-Erlass - seine Wirkungen und seine Grenzen; BB 1965, S. 1157 ff.
- (Bilanzierungsprobleme) Bilanzierungsprobleme des Anlagevermögens; StbJb 1972/73, S. 241 ff.
- (Ausschüttung) Berücksichtigungsfähige Ausschüttung und ausländische Einkünfte bei der Körperschaftsteuer; DB 1973, S. 296 ff.
- KORMANN, H. (Steuerpolitik) Die Steuerpolitik der internationalen Unternehmung; Düsseldorf 1969.
- KORN, R./DIETZ, G./DEBATIN, H. (DBA) Doppelbesteuerung; Loseblattkommentar, München.
- KORTÜM, B. (Auslandsinvestitionen) Zum Entscheidungsprozeß bei privaten Auslandsinvestitionen; Frankfurt/Main 1972.
- KOSIOL, E. (Die Unternehmung) Die Unternehmung als wirtschaftliches Aktionszentrum; Reinbek bei Hamburg 1966.
- KRABBE, H. Das Außensteuergesetz; NST, Internationales Steuerrecht, Außensteuergesetz, Darstellung 1, S. 1 ff.
- KRATZ (Prüfung) Die steuerliche Prüfung von Auslandsbeziehungen der Deutschen Wirtschaft; DStZ 1935, S. 805 ff.
- (Auslandsbeziehungen) Steuerliche Beurteilung von Auslandsbeziehungen; DStZ 1937, S. 821 ff. und 853 ff.

- KRAUSHAAR, R. (Vorteile) Die steuerlichen Vorteile ausländischer Kapitalgesellschaften gegenüber inländischen bei Direktinvestitionen in der Bundesrepublik Deutschland unter besonderer Berücksichtigung des gespaltenen Körperschaftsteuersatzes. Dargestellt am Beispiel Frankreichs, Großbritanniens, der Niederlande, der Schweiz und der Vereinigten Staaten von Amerika; Diss. Mannheim 1966.
- KREILE, R. (Reform) Möglichkeiten und Grenzen einer grundsätzlichen Reform des Körperschaftsteuerrechts; BB 1970, S. 893 ff.
- Steuerfluchtgesetz?; BB 1971, S. 53 ff.
- (Doppelbesteuerungsabkommen) Das revidierte deutsch-schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen; BB 1971, S. 1227 ff.
- Zum Außensteuergesetz; BB 1972, S. 929 ff.
- (Revision) Das revidierte deutsch-schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen; NST, Doppelbesteuerung, Schweiz, Darstellung 1, S. 1 ff.
- KRELLE, W./COENEN, D. (Entscheidungstheorie) Präferenz- und Entscheidungstheorie; Tübingen 1968.
- KRUSE, H. W. Steuerrecht; 3. Aufl., München 1973.
- KÜHR, CH. Das Außensteuergesetz; Blätter für Steuerrecht, Sozialversicherung und Arbeitsrecht 1973, S. 10 ff.
- KÜPPERSBUSCH, O. E. (Finanzpolitik) Die Finanzpolitik der internationalen Unternehmung; ; Diss. Erlangen/Nürnberg 1968.
- KUHN, K. (Gewinnbesteuerung) Zur Kritik der Gewinnbesteuerung von Unternehmen mit Auslandsbesitz; ZfbF 1971, S. 549 ff.
- LANGE, J. Verdeckte Gewinnausschüttungen; 4. Aufl., Herne - Berlin 1973.

- LARSEN, A./WEIDMANN, P. (Steueranrechnung) Erweiterte körperschaftsteuerliche Anrechnungsmöglichkeiten bei ausländischen Einkünften; AWD 1973, S. 24 ff.
- LAUCHENAUER, A. Die Holding Company; Zürich 1924.
- LAULE, G. (Pauschalierung) Pauschalierung der Vermögensteuer, die auf die Beteiligung deutscher Gesellschaften an einer geschäftsleitenden Holding-Gesellschaft im Ausland entfällt; FR 1974, S. 5 ff.
- LAUSBERG, F.W. (Gewinnrealisierung) Gewinnrealisierung bei Überführung von Anlagegütern aus inländischen in ausländische Betriebsstätten; DB 1971, S. 2073 ff.
- LAYER, M./STREBEL, H. (Hrsg.) Rechnungswesen und Betriebswirtschaftspolitik; Berlin 1969.
- LEMPENAU, G. (Schachtelprivilegien) Die neuen Schachtelprivilegien für Auslandsbeteiligungen; BB 1972, S. 1045 ff.
- (Hinzurechnung) Hinzurechnung bei nachgeschalteten Zwischengesellschaften: Nebeneinander von § 14 ASTG und § 7 Abs. 2 Satz 2 ASTG?; DB 1973, S. 2013 f.
- LEU, J.P. (Les revenus) Les revenus fiscalement privilégiés de la société de base; Diss. Genf 1967.
- (Participations) La notion de "participations" dans le privilège holding; Steuer Revue 1969, S. 114 ff.
- (La société de base) Le choix d'un type de société de base en Suisse; Steuer Revue 1969, S. 319 ff.
- LIEBMANN, H.F. (Standortwahl) Die Standortwahl als Entscheidungsproblem; Würzburg-Wien 1971.
- LIEFMANN, R. (Beteiligungsgesellschaften) Beteiligungs- und Finanzierungsgesellschaften; 5. Aufl., Jena 1931.

- LION, M. (Kapitalflucht) Kapitalflucht, Steuerflucht, Kapitalauswanderung; DStZ 1930, S. 442 ff.
- LIPPENS, W. Investitionen im Ausland; Management Enzyklopädie, Bd. 3, München 1970, S. 684 ff
- LIPPS, W. (Außensteuergesetz) Rechtliche Bedenken zum Außensteuergesetz und zum neuen Doppelbesteuerungsabkommen Bundesrepublik Deutschland/Schweiz; AWD 1972, S. 105 ff.
- LOCHER, K. (Steuersystem) Das schweizerische Steuersystem und das deutsch-schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen; StKRep 1970, S. 125 ff.
- (Steuerprobleme) Steuerprobleme der multinationalen Unternehmungen; Archiv 41, S. 417 ff.
- (Doppelbesteuerungsrecht) Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht; Loseblattausgabe, Basel.
- LOEW, H. (Finanzielle Führung) Die finanzielle Führung im multinationalen Konzern; Bern-Frankfurt/Main 1973.
- LOITLSBERGER, E. (Hrsg.) Empirische Betriebswirtschaftslehre; Wiesbaden 1963.
- LUDWIG, M. B. (Inanspruchnahme) Die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen; Steuer Revue 1963, S. 50 ff.
- (Kapitalgesellschaften) Zur Stellung der schweizerischen Kapitalgesellschaften im internationalen Steuerrecht; SAG 1964, S. 137 ff und 168 ff.
- (Entwicklungstendenzen) Neue Entwicklungstendenzen im internationalen Steuerrecht aus Schweizer Sicht, in: Die Steuern im europäischen Raum; Hrsg. DEUTSCHE GESELLSCHAFT FÜR BETRIEBSWIRTSCHAFT, Bd. II, S. 117 ff.

- MARCH, J.G./SIMON, H.A. Organizations; 7. Aufl., New York 1966.
- MASSHARDT, H. (Tendenzen) Tendenzen bei den Steuer-
gesetzrevisionen in den Kantonen; Archiv
33, S. 129 ff.
- (Wehrsteuer) Kommentar zur eidgenössi-
schen Wehrsteuer 1971 - 1982; Zürich 1972.
- (Holdinggesellschaften) Besteuerung der
Holding- und Beteiligungsgesellschaften
in der Schweiz; Archiv 36, S. 353 ff.
- MEGERT, CH. (Jahressteuer) Zur Bemessung der besonde-
ren Jahressteuer für juristische Personen
in der Schweiz nach Art. 53 Abs. 2 WStB;
SAG 1972, S. 93 ff.
- MEIER, H. (Besteuerung) Die Besteuerung des gewerb-
lichen Gewinns nach deutschem und schwei-
zerischem Recht; Diss. Tübingen 1960.
- MEILICKE, H. (Umwandlung) Steuerliche Erleichterung
der Umwandlung und Umgestaltung von Un-
ternehmen; Die Aussprache 1967, S. 213 f.
- (Planspiel) Planspiel für Schweizer Ver-
mögensverwaltungs-GmbH in der Hand deut-
scher Steuerbürger; BB 1971, S. 1499 ff.
- MEISSNER, H.G. (Auslandsinvestitionen) Betriebswirt-
schaftliche Probleme von Auslandsinves-
titionen; ZfB 1965, S. 713 ff.
- Aussenwirtschaft; Stuttgart 1970.
- MELCHER, G.H. (Steuerpolitik) Anwendungsbereiche und
Mittel betrieblicher Steuerpolitik; StuW
1972, S. 327 ff.
- (Zielprämissen) Zu den Zielprämissen für
eine betriebliche Steuerpolitik; StuW
1973, S. 344 ff.
- MENCK, T. (Besteuerung) Die Besteuerung internatio-
naler Konzerne - Ein Überblick über Stand
und Entwicklungstendenzen; DStZ/A 1972,
S. 65 ff.

- MENCK, T. (Entwurf) Der Entwurf des Außensteuerreformgesetzes; NST, Steueranwaltschaften, Darst. 4, S. 1 ff.
- MENETREY, G. (Evolution) Evolution des relations fiscales germano-suisse; Revue de droit administratif et de droit fiscal 1972, S. 153 ff.
- MENNEL, A. (Anrechnung) Die Anrechnung ausländischer Steuern; DStR 1968, S. 690 ff.
- (Steuersysteme) Die Steuersysteme in EWG-Staaten, EFTA-Staaten und USA; Herne-Berlin 1971.
- (Körperschaftsteuer) Körperschaftsteuern im internationalen Vergleich; DStZ/A 1971, S. 153 ff.
- MERKERT, H. (Progressionsvorbehalt) Ist der Progressionsvorbehalt ein Manipulationsvorbehalt; DB 1969, S. 2054 ff.
- MERSMANN, W. Internationale Doppelbesteuerung; HdF, Bd. 4, 2. Aufl., Tübingen 1965, S. 89 ff.
- (Ertragsbesteuerung) Die Ertragsbesteuerung inländischer Betriebstätten und Tochtergesellschaften ausländischer Kapitalgesellschaften; Heidelberg 1966.
- MEYER, W. (Standortwahl) Die Theorie der Standortwahl; Berlin 1961.
- MEYER-LINDEMANN, H. U. (Typologie) Typologie der Theorien des Industriestandortes; Bremen-Horn 1951.
- MEYER-MARSILIUS, H. J. (DBAS) Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz; 2. Aufl., Zürich 1972.
- (Niederlassungen) Um das Schicksal integrationsbedingter Niederlassungen; ZSHKDS 1972, S. 428 ff.
- (Direktinvestitionen) Zahl und Bedeutung deutscher Direktinvestitionen in der Schweiz; ZSHKDS 1973, S. 248 und 317.

- MÖHLE, F. Die Steuer als betriebswirtschaftlicher Faktor; WPg 1948, Nr. 6, S. 56 ff.
- MORGENSTERN, O. (Theorie) Die Theorie der Spiele und des wirtschaftlichen Verhaltens; Jahrbuch für Sozialwissenschaft 1950, S. 113 ff.
- MOTTE, H. de la (Verdeckte Gewinnausschüttung) Aktuelle Fragen der verdeckten Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht; StKRep 1973, München, S. 125 ff.
- MÜLLER, E. (Preisstellung) Die Preisstellung zwischen einem Auslandsunternehmen und der deutschen Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte in einkommensteuerlicher Betrachtung; WPg 1956, S. 481 ff.
- MÜLLER, J. P. (Steuer) Die anrechenbare Steuer i.S. von § 19a, Abs. 2 Körperschaftsteuergesetz; DB 1972, S. 2319 ff.
- (Hinzurechnung) Hinzurechnung bei nachgeschalteten Zwischengesellschaften (§ 14 AStG); DB 1973, S. 985 ff.
- (Stellungnahme) Stellungnahme zu den Anmerkungen von Lempenau und zugleich zu den Ausführungen von Wassermeyer in FR 1973, 338; DB 1973, S. 2015 ff.
- MÜLLER, L. (Schachtelprivileg) Probleme des Schachtelprivilegs im Außensteuerrecht der BRD; DStZ/A 1973, S. 252 ff.
- MÜLLER, P. (Steuerhoheit) Die völkerrechtliche Zulässigkeit der Erstreckung der deutschen Steuerhoheit auf ausländische Tochtergesellschaften; Herne/Berlin 1970.
- MÜNZNER, H./PENDZIG, W. (Steueranrechnung) Die indirekte Steueranrechnung nach § 19a, Abs. 2 bis 5 KStG n.F. und ihre Probleme; RWP 14 (D), KSt II B 24, S. 71 ff.
- MUTH, H. (Standortwahl) Die Steuer als Faktor der Standortwahl unter besonderer Berücksichtigung der Verhältnisse in Deutschland, der Schweiz und den Vereinigten Staaten; Diss. Frankfurt/Main 1956.

- NAGEL, H. (Auslandsinvestitionen) Betriebswirtschaftliche Probleme von Auslandsinvestitionen; Diss. München 1969.
- NEUBAUER, H. (Einlagen) Zur Abgrenzung der verdeckten Einlagen in ausländische Kapitalgesellschaften von den Betriebsausgaben im Gesellschaftlerinteresse; StBp 1971, S. 250 ff.
- NIEHUS, R. J. (Konzernumlagen) Konzernumlagen bei ausländischen Tochtergesellschaften; AWD 1967; S. 64 ff.
- (Regie-Kosten) Abzug von "Regie-Kosten" bei inländischen Tochtergesellschaften; AWD 1971, S. 225 ff.
- NIEMANN, U. (Gewinnrealisierung) Probleme der Gewinnrealisierung innerhalb des Konzerns; Düsseldorf 1968.
- OECD-KOMMENTAR Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens. Bericht des Steuerausschusses der OECD 1963; Hrsg. Bundesminister der Finanzen, Herne-Berlin 1965.
- OECHSLIN, H. (Bundessteuersystem) Die Entwicklung des Bundessteuersystems der Schweiz von 1848 bis 1966; Diss. Freiburg/Schweiz 1968.
- OETTL, K. Selbstfinanzierung; HdB, Bd. III, 3. Aufl. Stuttgart 1960, Sp. 4867 ff.
- Unternehmerische Finanzpolitik; Stuttgart 1966.
- (Zielsetzungen) Über den Charakter öffentlich-wirtschaftlicher Zielsetzungen; ZfbF 1966, S. 241 ff.
- - (Hrsg.) Steuerlast und Unternehmenspolitik; Stuttgart 1971.

- OETTLER, K. (Lebensbedingungen) Die Betriebswirtschaftslehre vor der zunehmenden Bedeutung staatspolitischer Lebensbedingungen der Unternehmenswirtschaft, in: Steuerlast und Unternehmenspolitik; Hrsg. K. OETTLER, S. 23 ff.
- OFFERHAUS, K. (Schwerpunktfragen) Einige Schwerpunktfragen des Entwurfs eines Steueroasengesetzes; FR 1971, S. 425 ff.
- OSWALD, F. (Überführung) Überführung von Wirtschaftsgütern eines inländischen Unternehmens in eine ausländische Betriebsstätte desselben Steuerpflichtigen - Entnahmen oder nicht?; DStZ/A 1972, S. 2275 f.
- OTT (Steueranpassungsgesetz) Zu den allgemeinen steuerrechtlichen Vorschriften des Steueranpassungsgesetzes; StuW 1935 I, Sp. 701 ff., Sp. 861 ff., Sp. 957 ff., Sp. 1133 ff.
- o.V. Renaissance der GmbH in der Schweiz?; NZZ v. 27.2.1962, Nr. 762.
- o.V. (Bankgeheimnis) Um das schweizerische Bankgeheimnis; SAG 1967, S. 81 ff.
- o.V. Aargau: Revision des Aktiensteuergesetzes; SAG 1970, S. 211 ff.
- o.V. Die Steuerflucht in die Schweiz; NZZ v. 23.4.1970, Nr. 186, S. 25.
- o.V. Steuerflucht; Der Spiegel v. 4.1.1971, S. 36 ff.
- o.V. (Entwurf des Steuerfluchtgesetzes) Der Entwurf des Steuerfluchtgesetzes enthält zahlreiche Fußangeln; RdW v. 15.2.1971, S. 3.
- o.V. Wachsende Zahl deutscher "Töchter" in der Schweiz; AHD 1973, S. 195.

- PARCZYK,W. (Verbesserungsvorschläge) Verbesserungsvorschläge zum geplanten Außensteuergesetz - unter Berücksichtigung des DBA - Schweiz 1972; DB 1972, S. 1082 ff.
- PARCZYK,W./HICK,J. (Auslandsholding) Geschäftsleitende Auslandsholding als zentraler Anwendungsfall einer sog. Funktionsholding nach § 8 Abs. 2 Ziff. 2 Außensteuergesetz; DB 1974, S. 453 ff.
- PAUL,G. (Steueranrechnung) Anrechnung ausländischer Ertragsteuer auf Nachsteuer; DB 1972, S. 1890 ff.
- PAULICK,H. (Lehrbuch) Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts; 2. Aufl., Köln-München 1972.
- PERRET,M. (Auskunftsrecht) Das Auskunftsrecht des Aktionärs nach deutschem und schweizerischem Recht; Diss. München 1969.
- PEYER,K. (Auslandskapital) Ausmaß und Bedeutung des Ausland-Kapitals in der Schweiz; Diss. St.Gallen 1971.
- PHILIPP,A. (Befreiungssysteme) Befreiungssysteme mit Progressionsvorbehalt und Anrechnungsverfahren; Wien 1971.
- (Nachsteuer) "Nachsteuer" und Doppelbesteuerungsabkommen; DStZ/A 1971, S. 110f.
- (Gewinnaufteilungsmethoden) Vor- und Nachteile der verschiedenen Gewinnaufteilungsmethoden bei Doppelbesteuerungsabkommen; DStZ/A 1974, S. 19 f.
- PILTZ,D. (Verlagerung) Zur Verlagerung von Vermögensteilen auf eine schweizerische Gesellschaft; FR 1968, S. 346 f.
- PIONTEK,G. Das Domizilprivileg; SAG 1962/63 (Jan.63) S. 113 ff.

- PÖPPL,F. (Leistungsentgelt) Die Problematik der Beurteilung von Leistungsentgelten im internationalen Konzern nach deutschem Steuerrecht; DStZ/A 1974, S. 158 ff.
- POHMER,D. Sind Körperschaftsteuern Kosten?; WPg 1955, S. 199 ff.
- (Unternehmensformen) Einflüsse der Besteuerung auf die Unternehmensformen; ZfB 1964, S. 679 ff.
- POPP,H. Doppelbesteuerung; Management Enzyklopädie, Bd. 2, München 1970, S. 319 ff.
- RAAB,F. Das gesamte Reichssteuerrecht; Berlin 1934.
- RÄDLER,A.J. (Basisgesellschaft) Zum betriebswirtschaftlichen Begriff der Basisgesellschaft; StuW 1964, Sp. 545 ff.
- (Steuerplanung) Steuerplanung bei Auslandskonzernen; Management International Review 1969, Heft 4/5, S. 93 ff.
- (Wettbewerbsverzerrungen) Beseitigung der steuerlichen Wettbewerbsverzerrungen bei Auslandsinvestitionen - Ein Gebot der Stunde; FR 1970, S. 29 ff.
- (Auslandsniederlassungen) Vergleich der Besteuerung der Auslandsniederlassungen deutscher Personenunternehmen und deutscher Kapitalgesellschaften, in: Steuerlast und Unternehmenspolitik; Hrsg. K. OETTL, S. 143 ff.
- RÄDLER,A.J./RAUPACH,A. (Steuern) Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen; München-Berlin 1966.
- - (Oasenerlaß) Beruht der Oasenerlaß auf einer zutreffenden Auslegung gesetzlicher Vorschriften? DStZ/A 1968, S. 249 ff.
- RASCH,H. (Beratungskosten) Beratungskosten an ausländischen Konzernmuttergesellschaften; BB 1963, S. 1094.

- RASCH, H. (Steueranrechnung) Die Anrechnung ausländischer Quellensteuern nach §§ 34c EStG, 19a KStG; DB 1968, S. 634 f.
- RAUPACH, A. (Durchgriff) Der Durchgriff im Steuerrecht; München 1968.
- (Mißachtung) Mißachtung der Rechtspersönlichkeit bei Scheingründungen, Steuerumgehungen und auf Grund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf dem Gebiet des deutschen Außensteuerrechts, in: Die Steuern im europäischen Raum; Hrsg. DEUTSCHE GESELLSCHAFT FÜR BETRIEBSWIRTSCHAFT, Bd. I S. 35 ff.
- (Rechtsprechung) Neuere deutsche Rechtsprechung zu zwischenstaatlichen Steuerfällen; DStZ/A 1969, S 219 ff.
- (Basisgesellschaften) BFH-Entscheidung zur steuerrechtlichen Beurteilung von Basisgesellschaften; FR 1969, S. 72 ff.
- (Podiumsdiskussion) Podiumsdiskussion über aktuelle Fragen des internationalen Steuerrechts; JbFfSt 1972/73, S. 136 ff.
- RECHENBERG, P. von (Doppelbesteuerungsabkommen) Das Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz; NZZ v. 6.11.1971, Nr. 518, S. 3.
- REDDAWAY, W.B./POTTER, S. J./TAYLOR, C.T. (Hrsg.) (Effects) Effects of U.K. Direct Investment Overseas Final Report; Cambridge 1968.
- REISING, K. (Besteuerung) Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland (BRD) einer in der Schweiz ansässigen natürlichen Person nach dem Entwurf eines Gesetzes zur "Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen"; DStR 1971, S. 205 ff.
- RESCHKE, H. (Standortwahl) Besondere Bestimmungsfaktoren der internationalen Standortwahl kaufmännischer Unternehmungen; Diss. München 1972.

- REUTER, H.P. (Anerkennung) Die Anerkennung von Dienstleistungen und Überlassung immaterieller Werte zwischen Muttergesellschaften und ihren Tochtergesellschaften im Ausland, Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Nichtanerkennung durch die Steuerbehörde; CDFI, Vol. LIV a, S. II/1 - II/24.
- (Organisation) Zur Organisation der Auslandsaktivität - Betriebswirtschaftliche, rechtliche und steuerliche Überlegungen, in: Die Unternehmung in Gegenwart und Zukunft; Hrsg. DEUTSCHE GESELLSCHAFT FÜR BETRIEBSWIRTSCHAFT, Bd. I, S. 157 ff.
- (Auslandsbeteiligungen) Steuerliche Nachteile mittelbarer Auslandsbeteiligungen; FR 1972, S. 545 ff.
- (Mängel) Mängel bei der Anrechnung ausländischer Steuern; FR 1973, S. 470 ff.
- (Schachtelprivileg) Das vermögenssteuerliche Schachtelprivileg nach dem Außensteuergesetz; DStR 1973, S. 327 ff.
- (Einzelfragen) Einzelfragen des Schachtelprivilegs nach dem Außensteuerreformgesetz; JbFfSt 1973/74, S. 82 ff.
- (Gewerbesteuerliches Schachtelprivileg) Das gewerbesteuerliche Schachtelprivileg nach dem Außensteuerreformgesetz; DStR 1974, S. 67 ff. und 138 ff.
- REUTER, H.P./ASSEYER, M. (Gesellschafter) Die GmbH und ihre Gesellschafter im neuen schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen; GmbH-Rdsch 1971, S. 221 ff.
- RICHTER, H. (Ergänzungsabgabe) Ergänzungsabgabe und Progressionsvorbehalt; AWD 1968, S. 68 f.
- (Steueranrechnung) Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutsche Einkommensteuer; AWD 1968, S. 442 f.

- RICHTER, H. (Progressionsvorbehalt) Zum negativen Progressionsvorbehalt im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen; AWD 1971, S. 76 ff.
- (Negative Einkünfte) Auswirkung von negativen Einkünften bei erweitert beschränkter Steuerpflicht i.S. des Außensteuergesetzes; AWD 1974, S. 208 f.
- (Tarifvorbehalt) Tarif-(Progressions-) Vorbehalt bei erweiterter beschränkter Steuerpflicht nach dem Außensteuergesetz; IWB, Fach 3, Grp. 1, S. 413 ff.
- RIEBEL, P. (Verursachungsprinzip) Die Fragwürdigkeit des Verursachungsprinzips im Rechnungswesen, in: Rechnungswesen und Betriebswirtschaftspolitik; Hrsg. LAYER, M./STREBEL, H., S. 49 ff.
- (Hrsg.) Beiträge zur betriebswirtschaftlichen Ertragslehre; Opladen 1971.
- (Ertragsbildung) Ertragsbildung und Ertragsverbundenheit im Spiegel der Zurechenbarkeit von Erlösen, in: Beiträge zur betriebswirtschaftlichen Ertragslehre; Hrsg. RIEBEL, P., S. 147 ff.
- RIES, J./KORTZFLEISCH, G.von (Hrsg.) Betriebswirtschaftliche Planung der industriellen Unternehmung; Berlin 1959.
- RITSCHARD, W. (Steuerharmonisierung) Zweck und Ziel der Steuerharmonisierung, in: Besteuerung der juristischen Personen und Steuerharmonisierung in der Schweiz; Hrsg. INSTITUT FÜR FINANZWIRTSCHAFT UND FINANZRECHT DER HOCHSCHULE ST.GALLEN, S. 19 ff.
- RITSCHL, H. (Standort) Reine und historische Dynamik des Standorts der Erzeugungszweige, in: SCHMOLLER's Jahrbuch für Gesetzgebung, Verwaltung und Volkswirtschaft im Deutschen Reich; München 1927. 6. Heft, S. 1 ff.
- RITTER, W. (Steuerentlastungen) Steuerentlastungen für ausländische Einkünfte und gespaltenen Körperschaftsteuersatz; BB 1973, S. 882 ff.

- RITTER, W. (Schachteldividenden) Volle Steuerfreiheit für ausländische Schachteldividenden; BB 1974, S. 501 f.
- (Doppelbesteuerung) Neue Regeln für die Vermeidung der Doppelbesteuerung im Verhältnis zur Schweiz; RWP 14(D), Doppelbesteuerung III 2 c, S. 33 ff.
- Das Außensteuerreformgesetz; RWP 14 (D), Außensteuerreformgesetz I, S. 15 ff.
- ROBOCK, S.H. Political Risk, Identification and Assessment; CJWB Juli/August 1971, S. 6 ff.
- RÖHRKASTEN, B. (Progressionsvorbehalt) Die Auswirkungen des Progressionsvorbehalts auf die Körperschaftsteuer; AWD 1973, S. 467 ff.
- ROER, H. Besteuerung der Auslandsbeziehungen; 2. Aufl., Herne-Berlin 1965.
- (Überlegungen) Unkonventionelle Überlegungen zur Einkommensbesteuerung im Verhältnis zum Ausland; AWD 1971, S. 73 ff.
- ROLFE, S.E./DAMM, W. (Hrsg.) Die multinationale Unternehmung in der Weltwirtschaft; Baden-Baden 1971.
- ROSE, G. (Die Ertragsteuern) Betrieb und Steuer, Die Ertragsteuern; Wiesbaden 1969.
- (Die Verkehrsteuern) Betrieb und Steuer, Die Verkehrsteuern; Wiesbaden 1970.
- ROSE, S. (Strategies) The rewarding Strategies of Multinationalism; Fortune, Sept. 1968, S. 100 ff., 180 und 182.
- ROSENAU, H. (Außensteuerrecht) Das deutsche Einkommen- Außensteuerrecht im Blickpunkt der EWG; DB 1973, S. 1037 ff.
- RÜSCHENPÖHLER, H. (Standort) Der Standort industrieller Unternehmungen als betriebswirtschaftliches Problem; Berlin 1958.

- RÜTTIMANN, J.P. (Kapital) Das steuerpflichtige Kapital der AG nach schweizerischem Recht; Basel 1963.
- SABATHIL, Th. (Standortprobleme) Standortprobleme internationaler Industrieunternehmungen. Diss. Erlangen 1969.
- SALDITT, F. (Entgelt) Das fingierte Entgelt - creation of income?; StuW 1971, S. 107 ff.
- (Außensteuergesetz) Außensteuergesetz und Doppelbesteuerungsabkommen; AWD 1972, S. 573 ff.
- (Steuerlast) Steuerlast und Wanderlust; StuW 1972, S. 12 ff.
- SALERA, V. Multinational Business; Boston 1969.
- SASS, G. (Nichtdiskriminierung) Zur Auslegung der in Doppelbesteuerungsabkommen übernommenen OECD-Klausel über die Nichtdiskriminierung von Betriebsstätten; AWD 1965, S. 106 ff.
- SCHERPF, P. (Steuerpolitik) Steuerpolitik, betriebswirtschaftliche; HdB, Bd. 3, 3. Aufl., Stuttgart 1960, Sp. 5173 ff.
- SCHLUMPF, A. Bundesgerichtspraxis zum Doppelbesteuerungsverbot; 3. Aufl., Zürich 1963.
- SCHMALZ, H. (Kapitalfluchtgesetz) Die Novelle zum Kapitalfluchtgesetz vom 14. Dezember 1922; DStZ 1923, Sp. 36 ff
- SCHMID, A. (Steuerflucht) Die internationale Steuerflucht, Möglichkeiten und Bekämpfungsmethoden; Diss. St.Gallen 1961.
- (Steueraufschub) Amerikanische Maßnahmen gegen den Steueraufschub durch Gewinnakkumulierung in Basisgesellschaften; Steuer Revue 1963, S. 4 ff.

- SCHMIDT, M. (Standortsuche) Die betriebswirtschaftliche Standortsuche. Ein Beitrag zur Standortbestimmungslehre; Diss. Braunschweig 1967.
- SCHIDT-SUDHOFF, U. (Unternehmerziele) Unternehmerziele und unternehmerisches Zielsystem; Wiesbaden 1967.
- SCHMITZ, A./SCHMITZ, B. (Gewinnverwirklichung) Gewinnverwirklichung durch Wohnsitzverlegung in das Ausland; DStZ/A 1970, S. 321 ff.
- SCHNEEWEISS, H. Entscheidungskriterien bei Risiko; Berlin - Heidelberg - New York 1967.
- SCHNEIDER, D. Investition und Finanzierung; Köln - Opladen 1970.
- SCHNEIDER, W. (Direktinvestitionen) Direktinvestitionen in unterindustrialisierten Ländern als Entscheidungsproblem; Diss. München 1971.
- SCHOCKENHOFF, H. (Steuerplanung) Betriebswirtschaftliche Steuerplanung, in: Betriebswirtschaftliche Planung der industriellen Unternehmung; Hrsg. RIES, J./KORTZFLÄISCH, G. von, S. 131 ff.
- SCHÖNENBERGER, W. Schweizerisches Obligationenrecht; 30. Aufl., Zürich 1971.
- SCHOPPE, R. (Pauschalierung) Zur Pauschalierung der auf das Auslandsvermögen entfallenden Vermögensteuer; FR 1970, S. 611 ff.
- SCHRÖDER, J. (Auslandsbeziehungen) Auslandsbeziehungen aus der Sicht der steuerlichen Betriebsprüfung; JbFfSt 1968/69, S. 181 ff.
- (Aktuelle Fragen) Aktuelle Fragen des Steuerrechts aus der Betriebsprüfung; JbFfSt 1967/68, S. 147 ff.
- SCHRÖDER, C. (Auslandsbetriebstätten) Auslandsbetriebstätten in steuerlicher Sicht; StBp 1971, S. 228 ff.

- SCHRÖDER, S./HOPPSTÄDTER, K. (Verrechnungspreise) Verrechnungspreise, Zinsen und Vergütungen für sonstige Finanzierungsleistungen in internationalen Konzernen; StBp 1972, S. 25 ff.
- SCHRÖER, H.O. (Sicherheit) Sicherheit als Gegenstand der Unternehmungspolitik; Tübingen 1969.
- SCHUBERT, H. (Theorie) Zur Einbeziehung von Steuern in die Theorie der Unternehmung; Diss. München 1970.
- SCHÜLER, R. (Steueroasengesetz) Steueroasengesetz und Verrechnungspreise; Oel - Zeitschrift für die Mineraloelwirtschaft 1971, S. 66 ff.
- SCHULTHESS, B. (Funktionen) Funktionen der Verwaltung einer Aktiengesellschaft; Diss. Zürich 1966.
- SCHULZ-DORNBURG, S. (Verwaltung) Die Verwaltung der Aktiengesellschaft in Deutschland und der Schweiz; Diss. Zürich 1966.
- SCHULZE - BRACHMANN, A. (Doppelbesteuerungsabkommen) Das deutsch-schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen vom 11.8.1971; RWP 14 (D), III 2 b, S. 5 ff.
- Totalitäts- oder Territorialprinzip?; StuW 1964, Sp. 589 ff.
- Internationales Steuerrecht; HwStR, Bd. 1, S. 604 ff.
- SCHWANTAG, K. (Geschichte) Geschichte der Betriebswirtschaftslehre; HdSW, Bd. 2, Stuttgart - Tübingen - Göttingen 1959, S. 114 ff.
- SCHWARZ, H. (Kostencharakter) Zu den Fragen des Kostencharakters der Mehrwertsteuer und deren Behandlung in der Kostenrechnung, in: Zur Besteuerung der Unternehmung; Hrsg. HINTNER, O./LINHARDT, H., S. 81 ff.
- SEIDEL, G. (Gewinnverschiebungen) Gewinnverschiebungen über die Grenze; Düsseldorf 1972.

- SEITZ,U./ZIMMERMANN,W. (Standortfaktoren) Standortfaktoren und Standortanalyse; Management Enzyklopädie, Bd. 5, München 1971, S. 504 ff.
- SEMLER,J. (Finanzierungsverfahren) Neue Finanzierungsformen für multinationale Unternehmen, in: Die Unternehmung in Gegenwart und Zukunft; Hrsg. DEUTSCHE GESELLSCHAFT FÜR BETRIEBSWIRTSCHAFT, Bd. I, S. 78 ff.
- SENN,B. Standort und Steuern. Mit besonderer Berücksichtigung der schweizerischen Verhältnisse. Diss. St. Gallen 1958.
- SEYFFERT,R. (Geschichte) Geschichte der Betriebswirtschaftslehre; HdB, Bd. 1, 3. Aufl., Stuttgart 1956, Sp. 995 ff.
- SIEBER,E.H. Die internationale Unternehmung, in: Gegenwartsfragen der Unternehmensführung; Hrsg. ENGELEITER,H.J., S. 51 ff.
- (Die multinationale Unternehmung) Die multinationale Unternehmung, der Unternehmungstyp der Zukunft?; ZfbF 1970, S. 414 ff.
- SIEGRIST,A. (Staatsverträge) Staatsverträge zur Beseitigung der Doppelbesteuerung; Diss. Zürich 1938.
- SIELAFF,M./WÜRFELE,P. (Dividendenbesteuerung) Die Besteuerung von Dividenden nach dem Außensteuerreformgesetz; IWB, Fach 3, Grp. 1, S.395 ff.
- SIGLOCH,J. (Fusion) Fusion als Wachstumsalternative; Diss. München 1971.
- SIMON,H.A. (Decision-Making) Theories of Decision-Making in Economics and Behavioral Science; AER 1959, S. 253 ff.
- SÖFFING,G. (Zweifelsfragen) Zweifelsfragen zum Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft; FR 1971, S. 233 ff und 265 ff.

- SPANG, W. (System) Zur Theorie eines zweckrationalen Steuersystems unter Berücksichtigung der kommunalen Besteuerung. Diss. Freiburg/Schweiz 1968.
- SPITALER, A. (Doppelbesteuerungsproblem) Das Doppelbesteuerungs-Problem bei den direkten Steuern; 2. Aufl., Köln 1967.
- (Wohnsitzprinzip) Das Wohnsitz- und Ursprungsprinzip im Doppelbesteuerungsrecht; IFA-Vorträge, Köln 1962/63, S. 57 ff.
- STADLER, P. (Basisgesellschaften) Die Besteuerung der Basisgesellschaften in der Schweiz; Winterthur 1970.
- STATISTISCHES REICHSAMT (Volkseinkommen) Das deutsche Volkseinkommen vor und nach dem Krieg; Einzelschriften zur Statistik des Deutschen Reichs, Nr. 24, Berlin 1932.
- (Steuerbelastungsvergleich) Internationaler Steuerbelastungsvergleich; Einzelschriften zur Statistik des Deutschen Reichs, Nr. 23, Berlin 1933.
- STEIGER, F. von (Aktiengesellschaft) Das Recht der Aktiengesellschaft in der Schweiz; 4. Aufl., Zürich 1970.
- STEUERREFORMKOMMISSION (Gutachten) Gutachten der Steuerreformkommission 1971; Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17, Bonn 1971.
- STOCKER, K. (Steuerplanung) Die Steuerplanung in der Unternehmung; Steuer Revue 1964, S. 225 ff
- STORCK, W. (Steuerumgehung) Von der sogenannten "Steuerumgehung"; Steuer Revue 1958, S. 466 ff.
- STRASSER, H. (Zielbildung) Zielbildung und Steuerung der Unternehmung; Wiesbaden 1966.
- STRECK, M. (Betriebstättenbilanz) Die maßgebliche Bilanz bei ausländischen Betriebstätten und Personengesellschaften zum Zweck der deutschen Besteuerung; BB 1973, S. 32 ff.

- STRECK,M. (Verlust) Der abzugsfähige Verlust ausländischer Betriebstätten und Personengesellschaften nach dem Auslandsinvestitionsgesetz; AWD 1972, S. 341 ff.
- STRIEGEL,G. (Steuerflucht) Steuerflucht durch Basisunternehmen unter Berücksichtigung des Außensteuerreformgesetzes; München 1973.
- STROBL,H. (Rechtsprechung) Neuere Rechtsprechung zum internationalen Steuerrecht; JbFfSt 72/73, S. 71 ff.
- STROBL,J./ZIRKEL,K. (Verrechnungspreis) Zum Problem des "angemessenen" Verrechnungspreises im internationalen Konzern in steuerlicher Sicht; AWD 1968, S. 463 ff.
- STUDER,W. (Vereinheitlichung) Wege zur Vereinheitlichung des schweizerischen Steuerrechts; Basler Juristische Mitteilungen 1968, Heft 1, S. 1 ff.
- SUTTERER,H. (Basisgesellschaften) Die internationalen Basisgesellschaften und ihre steuerliche Bedeutung; Diss. Mannheim 1969.
- TEICHNER,K. Internationales Steuerrecht; Stuttgart 1967.
- TELKAMP,H.J. (Gewinnverwirklichung) Ist die Konzeption der "Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung" auf wesentliche Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Privatvermögen übertragbar?; StuW 1972, S.211 f.
- Der Außensteuergesetz-Entwurf; StuW 1972, S. 97 ff.
- THIEL,E. (Steuerquote) Die mangelnde Eignung der volkswirtschaftlichen Steuerquote als wirtschaftspolitische Zielgröße, in: Hamburger Jahrbuch für Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik 1971, S. 111 ff.
- THIELMANN,J. (Patentverkehr) Der deutsche Patent- und Lizenzverkehr unter besonderer Berücksichtigung der Schweiz; ZSHKDS 1972, S. 370 f.

- TIMM, W. Das Außensteuergesetz; NWB, Fach 2, S. 2353 ff.
- TIPKE, K. (Entstrickung) Über Grenzen der Auslegung und Analogie, behandelt am Beispiel der Entstrickung; StuW 1972, S. 264 ff.
- (Steuerberatung) An den Grenzen der Steuerberatung; Steuervermeidung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung; StbJb 72/73, S. 509 ff.
- TIPKE, K./KRUSE, H.W. (AO) Reichsabgabenordnung; Loseblattausgabe, Köln - Marienburg.
- TÖPFER, K. (Standortentscheidung) Regionalpolitik und Standortentscheidung; Bielefeld 1969.
- TOGGWEILER, J. Die Holding Company in der Schweiz; Diss. Zürich 1926.
- TUGENDHAT, CH. Die Multinationalen; Wien - München 1972.
- UHLIMANN, P. (Lizenzvergütungen) Die Behandlung der Lizenzvergütungen im internen und internationalen Steuerrecht der Schweiz; Diss. Zürich 1964.
- ULRICH, W. Hilfe für den deutschen Steuerpflichtigen; BdW v. 29.11.1971, Nr. 276, S. 4
- VERNAY, A. Die Steuerparadiese; Wien - München - Zürich 1969.
- VOGEL, H. (Anrechnungsverfahren) Die aussensteuerlichen Wirkungen eines Anrechnungsverfahrens bei der Körperschaftsteuer, in: Steuerlast und Unternehmenspolitik; Hrsg. OETTL, K., S. 263 ff.
- (Kapitalinvestitionen) Zur steuerlichen Behandlung zwischenstaatlicher Kapitalinvestitionen unter besonderer Berücksichtigung des Außensteuerrechts der Bundesrepublik Deutschland; Düsseldorf 1964.

- VOGEL, H. (Pauschalierung) Pauschalierung der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer für ausländische Einkünfte; DB 1959, S. 984 ff.
- (Steueroasengesetz) Aktuelle Fragen des Außensteuerrechts, insbesondere des "Steueroasengesetzes" unter Berücksichtigung des neuen Doppelbesteuerungsabkommens mit der Schweiz; BB 1971, S. 1185 ff.
- (Schwerpunkte) Schwerpunkte des Außensteuerreformgesetzes in Verbindung mit dem neuen deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen; DB 1972, S. 1402 ff.
- (Außensteuerrecht) Aktuelle Fragen des Außensteuerrechts, insbesondere das Steueroasengesetz; JbFfSt 1971, S. 48 ff.
- (Gestaltung) Die Gestaltung ausländischer Gesellschaften nach Inkrafttreten des Außensteuerreformgesetzes; STbJb 1972/73, S. 453 ff.
- WALTER, O. L. (Konzerngewinne) Verteilung der Konzerngewinne in den USA; AWD 1968, S. 1 ff.
- WASSERMEYER, F. (Zwischengesellschaften) Nachgeschaltete Zwischengesellschaften im Außensteuergesetz; FR 1973, S. 338 ff.
- (Hinzurechnungsbesteuerung) Hinzurechnungsbesteuerung bei nachgeschalteten Zwischengesellschaften im Außensteuergesetz; FR 1973, S. 472 ff.
- WEBER, A. (Standort) Über den Standort der Industrien, 1. Teil, Reine Theorie des Standorts; Tübingen 1909.
- WEBER, E. (Außensteuergesetz) Überblick über das Außensteuergesetz; IWB, Fach 3, Grp. 1, S. 341 ff.
- (Beteiligungen) Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften bei der Körperschaft-, Gewerbe- und Vermögensteuer; IWB, Fach 3, Grp. 1, S. 373 ff.

- WEBER, E. (Doppelbesteuerungsabkommen) Das deutsch-schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen vom 11. August 1971; IWB, Fach 5, Schweiz, Grp. 2, S. 137 ff.
- WECKERLE, W. (Reichsfluchtsteuer) Die neue Reichsfluchtsteuer; DStZ 1931, S. 479 ff.
- WEHMEYER, J. (Planung) Die steuerliche Planung der Unternehmung; Diss. Düsseldorf 1967.
- WEISSE, E. (Steuersystem) Die wirtschaftspolitische Bedeutung der gegenwärtigen Steuersysteme in der Schweiz und in der BRD; Diss. Freiburg/Br. 1959.
- WENGLE, R. (Verbreitung) Die Verbreitung der schweizerischen GmbH. Vergleich zwischen den Bedürfnissen der Rechtspraxis und dem Handelsrecht; Diss. Zürich 1969.
- WETTER, H. (Doppelbesteuerung) Die internationale Doppelbesteuerung, insbesondere bei Erwerbsunternehmungen; Diss. Zürich 1939.
- WEYER, P. (Außensteuerreformgesetz) Zur Grundkonzeption und Problematik des Außensteuerreformgesetzes; AWD 1973, S. 263 ff.
- WIDMER, M. (Schweizerische DBA) Die neueren schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen und ihre Bedeutung für das interne Steuerrecht; Archiv 38, S. 98 ff.
- (Steuerrecht) Das Steuerrecht in der Schweiz; StuW 1971, S. 287 ff.
- (Doppelbesteuerungsabkommen) Das deutsch-schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen vom 11. August 1971; StuW 1972, S. 1 ff.
- (Zusammenwirken) Das Zusammenwirken zwischen dem neuen schweizerisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommen und dem internen schweizerischen Steuerrecht; ZSHKDS 1972, S. 219 ff.

- WIDMER, M. (Auswirkungen) Die Auswirkungen des neuen Doppelbesteuerungsabkommens mit Deutschland für Steuerpflichtige in der Schweiz; Archiv 40, 1972, S. 305 ff.
- WINTER, J. (Doppelbesteuerungen) Doppel- und Minderbesteuerungen im deutschen Außensteuerrecht bei ausländischen Verlusten und inländischen Gewinnen und umgekehrt; AWD 1969, S. 323 ff.
- WISSENSCHAFTLICHER BEIRAT BEIM BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN (Gutachten) Gutachten zur Reform der direkten Steuern; Schriftenreihe des BFM, Heft 9, Bad Godesberg 1967.
- WITTGEN, R. (Einführung) Einführung in die Betriebswirtschaftslehre; München 1974.
- WITTMANN, W. (Information) Unternehmung und unvollkommene Information; Köln - Opladen 1959.
- WITTMANN, W. (Die öffentlichen Ausgaben) Einführung in die Finanzwissenschaft; I Teil, Die öffentlichen Ausgaben, Stuttgart 1970.
- (Die öffentlichen Einnahmen) Einführung in die Finanzwissenschaft; II Teil, Die öffentlichen Einnahmen, Stuttgart 1971.
- WÖHE, G. (Steuerlehre I) Betriebswirtschaftliche Steuerlehre; Ed. I, 3. Aufl., München 1972.
- (Steuerlehre II) Betriebswirtschaftliche Steuerlehre; Bd. II, 2. Halbband, 2. Aufl., Berlin - Frankfurt/Main 1965.
- (Anrechnungsverfahren) Die Körperschaftsteuerreform unter besonderer Berücksichtigung des Anrechnungsverfahrens; DStR 1972, S. 303 ff. und 334 ff.
- (Einführung) Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre; 11. Aufl., München 1973.
- Besteuerung und Gesellschaftspolitik; DStR 1973, S. 3 ff.

- WÖHRLE, W. (AStG) Kommentar zum Außensteuergesetz; Loseblattausgabe, Stuttgart.
- WÜRFELE, P. (Gewinnkorrektur) Gewinnkorrektur bei internationalen Verflechtungen; IWB, Fach 3, Grp. 1, S. 379 ff.
- WYENBERGH, W. van den (Standortwahl) Die Qual der Standortwahl-Deutsche Niederlassungen in der Schweiz; ZSHKDS 1972, S. 217 f.
- (Niederlassungen) Deutsche Niederlassungen in der Schweiz; Artikelserie in BdW 1972.
- WYSOCKI, K. von (Steuerbelastungsvergleich) Theorie und Praxis internationaler Steuerbelastungsvergleiche in betrieblicher Sicht; Management International 1963, Nr. 3, S. 29 ff.
- ZAHN, J. (Unternehmung) Die Unternehmung von morgen - eine Aufgabe von heute, in: Die Unternehmung in Gegenwart und Zukunft; Hrsg. DEUTSCHE GESELLSCHAFT FÜR BETRIEBSWIRTSCHAFT, Bd. I, S. 9 ff.
- ZIHLMANN, P. (Aktienrechtsreform) Die schweizerische Aktienrechtsreform; AWD 1973, S. 10 ff.
- ZIMMERMANN-LOCHER, F. (Holdinggesellschaften) Holdinggesellschaften in der Schweiz, ihre Steuerprivilegien und Abgaben; DStZ 1929, S. 370 ff, 426 ff. und 471 ff.
- ZITZELSBERGER, S. (Gewinnrealisation) Die Problematik der Gewinnrealisation bei der handels- und steuerrechtlichen Bewertung konzerninterner Lieferungen und Leistungen; Diss. München 1966.
- ZWEIFEL, M. (Holdinggesellschaft) Holdinggesellschaft und Konzern; Zürich 1973.

SONSTIGE QUELLEN

- BT-DRUCKSACHE IV/2412 (Oasenbericht) Bericht der Bundesregierung an den Deutschen Bundestag über die Wettbewerbsverfälschungen, die sich aus Sitzverlagerungen und aus zwischenstaatlichen Steuergefälle ergeben können.
- VI/2883 Außensteuergesetz (Gesetzentwurf der Bundesregierung).
- VI/3233 Gesetz zu dem Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen.
- VI/3537 Außensteuergesetz (Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses).

Basler Nachrichten v. 8.12.1971

Stern v. 25.1.1973

Stern v. 8.11.1973

Volkswirt v. 26.6.1970

Wirtschaftswoche v. 24.5.1974

LEBENS LAUF

Am 23. Februar 1945 wurde ich, Wolfgang Thieme, als Sohn des Polizeibeamten Günter Thieme und seiner Ehefrau Eugenie, geb. Oosterveld, in Leipzig geboren.

Nach dem Besuch der Volksschule in Leipzig (1953), Amsterdam (1953 - 1957) und Freiburg/Br. (1957 - 1959), trat ich 1959 in die Wirtschaftsoberschule (Walter-Eucken-Gymnasium) in Freiburg/Br. ein, wo ich im Frühjahr 1965 die Reifeprüfung ablegte.

Von 1965 - 1967 leistete ich meinen Wehrdienst bei der Bundeswehr ab, aus der ich als Lt.d.R. entlassen wurde.

Im Sommersemester 1967 begann ich in Freiburg/Br. mit dem Studium der Betriebswirtschaftslehre, das ich im Sommersemester 1968 an der Ludwig-Maximilians-Universität in München fortsetzte. Im Herbsttermin 1971 legte ich die Diplomprüfung für Kaufleute ab.

Nach dem Examen war ich zunächst 4 Monate bei der Firma Winterthur beschäftigt, bevor mir ein Graduiertenstipendium die Arbeit an dieser Dissertation ermöglichte.

